

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

INWENTARYZACJA W FIRMIE

- Kiedy i jaką metodą przeprowadzać inwentaryzację
- Jakie są zadania poszczególnych osób zajmujących się inwentaryzacją
- W jaki sposób rozliczyć różnice inwentaryzacyjne
- Jakie błędy są popełniane najczęściej podczas inwentaryzacji

INDEKS 331783



ISSN 1234-5695



Komplet wiedzy

jedyny taki na rynku!

Komplet 7 książek w wersji **PREMIUM**
z pakietem videoszkoleń na pendrive
za **369 zł** zamiast 399 zł lub
w wersji **STANDARD** za **169 zł** zamiast 199 zł



ZAMÓW:



22 761 30 30, 801 626 666



BOK@INFOR.PL



WWW.SKLEP.INFOR.PL

Spis treści

1. POJĘCIE I PRZEDMIOT INWENTARYZACJI	5
1.1. Pojęcie inwentaryzacji	5
1.2. Cele inwentaryzacji	6
1.3. Zakres inwentaryzacji	6
1.4. Rodzaje inwentaryzacji	7
1.4.1. Inwentaryzacja okresowa	7
1.4.2. Inwentaryzacja doraźna	8
1.4.3. Inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza	10
1.5. Metody inwentaryzacji	10
1.6. Terminy i częstotliwość przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej	11
2. PRZYGOTOWANIE INWENTARYZACJI	13
2.1. Podział kompetencji	14
2.2. Planowanie czynności inwentaryzacyjnych	16
2.3. Przygotowanie i przydatność personelu	18
2.4. Przygotowanie ewidencji i dokumentacji	19
2.5. Przygotowanie rejonów (pól) spisowych	21
3. PRZEPROWADZENIE INWENTARYZACJI	21
3.1. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji	21
3.2. Spis z natury	23
3.2.1. Organizacja inwentaryzacji w drodze spisu z natury	24
3.2.2. Osoby przeprowadzające inwentaryzację	25
3.2.2.1. Przeprowadzanie inwentaryzacji majątku drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)	26
3.2.3. Rozpoczęcie spisu	26
3.2.4. Ustalenie ilości spisywanych składników	27
3.2.4.1. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie	29
3.2.5. Przyjmowanie i wydawanie składników w czasie spisów	30
3.2.6. Sporządzanie arkuszy spisowych	32
3.2.7. Kontrola poprawności przebiegu spisów	36
3.2.8. Zakończenie spisów z natury	38
3.2.9. Spis z natury – tabelaryczne zestawienie czynności	41
3.3. Inwentaryzacja metodą potwierdzenia sald	43
3.3.1. Składniki podlegające weryfikacji metodą potwierdzenia sald	44
3.3.2. Terminy inwentaryzacji przeprowadzonej metodą potwierdzenia sald	44
3.3.3. Wymogi formalne dla pisma potwierdzającego saldo	45
3.3.4. Sposoby dokonania weryfikacji w drodze potwierdzenia sald przez wierzycieli	46
3.3.5. Nietypowe sposoby przesłania potwierdzenia sald	47
3.3.6. Potwierdzanie salda zerowego	47
3.3.7. Brak odpowiedzi a potwierdzenie salda	47
3.3.8. Możliwe przyczyny braku potwierdzenia sald	48
3.4. Porównanie danych ewidencji z dokumentacją	49
3.5. Błędy i nieprawidłowości najczęściej popełniane w toku inwentaryzacji	52

4. ZAKOŃCZENIE I ROZLICZENIE INWENTARYZACJI	53
4.1. Wycena inwentaryzowanych składników	53
4.2. Wyprowadzenie różnic inwentaryzacyjnych	54
4.3. Wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie	55
4.4. Weryfikacja różnic inwentaryzacyjnych	56
4.5. Kompensaty niedoborów z nadwyżkami stwierdzonymi na artykułach podobnych	60
4.6. Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych w ewidencji księgowej	62
5. RÓŻNICE INWENTARYZACYJNE A PRZEPISY PODATKOWE	75
6. PRZYKŁADOWA INSTRUKCJA INWENTARYZACYJNA	77
7. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	87
7.1. Termin inwentaryzacji drogą weryfikacji danych	87
7.2. Jak przeprowadzić potwierdzenie sald	88
7.3. Czy jednostka może przeprowadzić inwentaryzację elektroniczną	89
7.4. Jak często inwentaryzować zapasy znajdujące się w strzeżonych składowiskach	91
7.5. Czy można zlecić biurowi rachunkowemu przeprowadzenie spisu z natury	92
7.6. Czy przy likwidowaniu jednego rodzaju działalności gospodarczej konieczne jest sporządzenie i opodatkowanie VAT spisu z natury	93
7.7. Czy należy sporządzić remanent likwidacyjny w związku z przekształceniem jednoosobowej działalności w spółkę z o.o.	94
7.8. Jak zaewidencjonować w pkpir materiały i wyposażenie nabyte przed rozpoczęciem działalności gospodarczej	95

Inwentaryzacja w firmie

1. Pojęcie i przedmiot inwentaryzacji

Przepisy ustawy o rachunkowości (dalej: uor) poświęcają stosunkowo niewiele miejsca problematyce inwentaryzacji. Obowiązek jej przeprowadzania wynika z art. 26–27 tej ustawy. Inwentaryzacja, tj. okresowe ustalanie lub sprawdzanie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, jest elementem rachunkowości jednostki, za którą odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki. Aby ją przygotować, przeprowadzić oraz prawidłowo i sprawnie rozliczyć, należy posiadać gruntowną wiedzę praktyczną i doświadczenie.

1.1. Pojęcie inwentaryzacji

Inwentaryzacja jest elementem rachunkowości, co oznacza, że należy stosować wobec niej określone ustawą o rachunkowości zasady, uwzględniając jej właściwości i specyfikę. Z ustawy tej wynika również, że kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

W praktyce więc pewne obowiązki w zakresie rachunkowości kierownik jednostki może scedować innej osobie (np. głównemu księgowemu lub dyrektorowi finansowemu), za jej zgodą wyrażoną na piśmie. Cesja ta nie może jednak dotyczyć odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą dokonania spisów z natury rzeczowych i pieniężnych składników aktywów jednostki, za które zawsze odpowiedzialny jest organ będący kierownikiem jednostki (np. zarząd, prezes, dyrektor). Treść tego zapisu świadczy o tym, jak duże znaczenie ustawodawca nadaje inwentaryzacji.

UWAGA

Kierownik jednostki jest zobowiązany do zapewnienia starannego i kompetentnego przygotowania, przeprowadzenia oraz rozliczenia inwentaryzacji.

Inwentaryzacja stanowi najistotniejszy element weryfikacji, urealnienia i korekty wykazanej w ewidencji wartości aktywów i pasywów jednostki. Jest to możliwe dzięki wykonaniu ogółu czynności zmierzających do:

- ustalenia faktycznego stanu aktywów i pasywów w drodze przeprowadzenia:
 - spisów z natury rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych,
 - uzgodnień sald większości rozrachunków z kontrahentami oraz środków pieniężnych ulokowanych w bankach, w tym także zaciągniętych kredytów i pożyczek,
 - porównania – w odniesieniu do pozostałych aktywów i pasywów – ich stanów ewidencyjnych z odpowiednią dokumentacją oraz ewentualnej weryfikacji tych danych;
- urealnienia stanów ewidencyjnych przez doprowadzenie ich wysokości do danych występujących w rzeczywistości (naturze);
- zapewnienia ochrony mienia;
- oceny przydatności, wartości i użyteczności posiadanego majątku;
- oceny kompetencji i uczciwości osób odpowiedzialnych materialnie oraz innych pracowników;
- doskonalenia organizacji, ochrony, ewidencji, a także poszukiwania optymalnych środków realizacji działalności w przyszłości.

UWAGA

Do inwentaryzacji w wielu aspektach, m.in. w zakresie poprawności dokumentacji związanej z przebiegiem i rozliczeniem inwentaryzacji, mają zastosowanie przepisy odnoszące się do dowodów księgowych i ksiąg rachunkowych.

Inwentaryzacja bywa czasami niesłusznie traktowana jako czynność dodatkowa, zbędna, narzucona z zewnątrz, co niejednokrotnie powoduje, że jest przeprowadzana niestarannie, a to przysparza wielu kłopotów i nieporozumień. Niektóre z nich powstają stąd, że nie doceniamy walorów inwentaryzacji, inne dlatego, że nie zawsze zdajemy sobie sprawę z jej konieczności. Jedne z nich mogą powodować szkody, drugie – zwłaszcza sprzeniewierzenie się postanowieniom ustawy o rachunkowości – stanowią naruszenie przepisów prawa.

1.2. Cele inwentaryzacji

Inwentaryzacja stanowi ogół czynności mających na celu:

- ustalenie rzeczywistego stanu składników majątku (aktywów) i źródeł ich pochodzenia (pasywów) określonej jednostki za pomocą:
 - spisów z natury,
 - pisemnych potwierdzeń,
 - porównania z odpowiednimi dokumentami źródłowymi stanów wynikających z ksiąg rachunkowych;
- porównanie wyników ustalonych podczas inwentaryzacji z danymi ewidencji prowadzonej w jednostce (zarówno co do ich ilości, jak i wyceny), a także ustalenie, wyjaśnienie i rozliczenie – w księgach roku, na który przypadł termin inwentaryzacji – ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych (niedoborów lub nadwyżek);
- doprowadzenie danych ksiąg rachunkowych (ewidencji księgowej) do wysokości wynikającej ze stanu rzeczywistego, umożliwiające sporządzenie realnego, obiektywnego i wiarygodnego rocznego sprawozdania finansowego, odzwierciedlającego jasno i rzetelnie sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki;
- zapewnienie ochrony mienia oraz rozliczenia osób odpowiedzialnych materialnie, a także oceny ich kompetencji i przydatności;
- ocenę przydatności i realności figurujących w ewidencji i znajdujących się na stanie składników, a zwłaszcza środków trwałych w zapasie, użytkowaniu i budowie, surowców, materiałów, towarów, wyrobów gotowych, półfabrykatów, produkcji w toku, wartości niematerialnych i prawnych, papierów wartościowych, należności, rozliczeń międzyokresowych itp.

UWAGA



Ostatecznym celem inwentaryzacji jest:

- **doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym,**
- **rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie,**
- **dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku jednostki,**
- **przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarowaniu majątkiem jednostki.**

1.3. Zakres inwentaryzacji

Zakres (przedmiot) inwentaryzacji najpełniej określa jej cel. Jak wcześniej stwierdzono, głównym celem inwentaryzacji jest ustalenie stanu rzeczywistego aktywów i pasywów, porównanie go ze stanem ewidencyjnym, wyrowadzenie, wyjaśnienie i rozliczenie różnic, rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie oraz ocena przydatności składników majątku (aktywów), kapitałów (funduszy), rezerw i zobowiązań.

Uwzględniając zakres rzeczowy składników podlegających inwentaryzacji można stwierdzić, że głównie będą nią objęte następujące aktywa i pasywa:

- środki trwałe w użytkowaniu i zapasie oraz wartości niematerialne i prawne,
- środki trwałe w budowie, w tym również maszyny i urządzenia przeznaczone do montażu,
- należności długoterminowe,
- inwestycje długoterminowe,
- długoterminowe aktywa finansowe,
- długoterminowe rozliczenia międzyokresowe,
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych (surowce, materiały podstawowe i pomocnicze, paliwa i części zapasowe do maszyn i urządzeń, towary na składach, w hurtowniach, w placówkach sprzedaży detalicznej, w zakładach gastronomicznych, wyroby gotowe, półfabrykaty, elementy produkcji w toku, materiały w drodze i w przerobie itp.),
- gotówka w kasie, czek i weksle,
- środki pieniężne na rachunkach bankowych oraz zobowiązania wobec banków z tytułu zaciągniętych kredytów,
- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe czynne (koszty przyszłych okresów) i bierne (rezerwy na koszty przyszłych okresów),

- salda rozrachunków z organami podatkowymi i innymi instytucjami publicznoprawnymi (urzędy skarbowe, organy samorządu terytorialnego, ZUS, PFRON itp.),
- salda rozrachunków (należności i zobowiązań) z tytułu dostaw i usług,
- salda rozrachunków (należności i zobowiązań) z innych tytułów, w tym rozrachunków wewnątrzbranżowych, z pracownikami itp.,
- stany wszelkich kapitałów i funduszy oraz należności z tytułu zadeklarowanych, lecz jeszcze nie wniesionych kapitałów,
- salda rezerw oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów,
- pozostałe – niewymienione wyżej – wykazywane w sprawozdaniu finansowym i objęte ewidencją wartościową aktywa i pasywa,
- składniki objęte tylko ewidencją ilościową,
- znajdujące się na stanie jednostki składniki obce (materiały w przerobieniu, elementy procesu produkcyjnego w trakcie obróbki obcej, składniki w depozycie itp.),
- ewentualne zobowiązania warunkowe (udzielone gwarancje, poręczenia, wpisy hipoteczne, zastawy itp.).

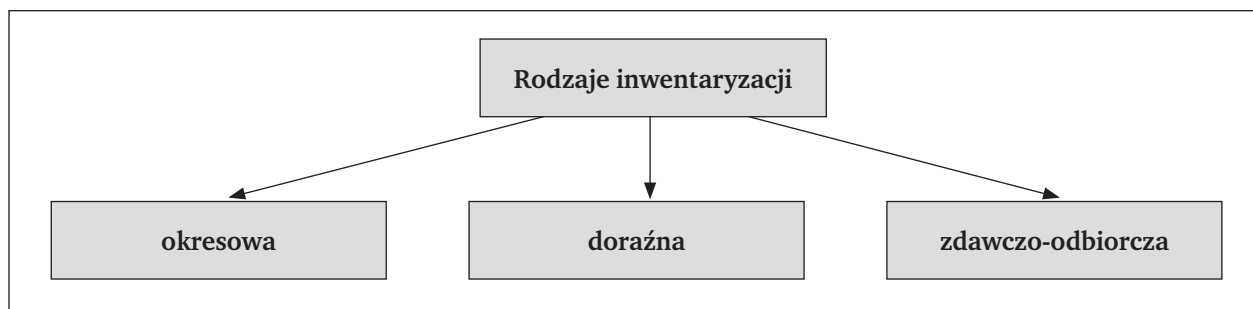
UWAGA

- ! Inwentaryzacją powinny być objęte wszystkie aktywa i pasywa, a nawet:**
- **rzeczy objęte jedynie ewidencją ilościową (np. przedmioty drobnego wyposażenia zużywające się stopniowo);**
 - **zapasy rzeczowych składników majątku obrotowego, zaliczanych w momencie zakupu w koszty (lub w momencie wytworzenia w koszt własny), jeżeli do dnia inwentaryzacji nie zostały jeszcze zużyte lub sprzedane;**
 - **znajdujące się w jednostce składniki obce;**
 - **składniki niewykazywane w bilansie (mimo że wynikają z ewidencji), np.:**
 - wartości należności do wysokości utworzonych odpisów aktualizujących,
 - wartości w pełni umorzonych składników majątku trwałego,
 - stan produkcji w toku wyceniany do bilansu na poziomie wartości „0”;
 - **niestanowiące aktywów lub pasywów, lecz mogące mieć wpływ na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz na wyniki jednostki (w roku obrotowym lub w przyszłości) warunkowe obciążenia w postaci udzielonych gwarancji, poręczeń, wpisów hipotecznych, zastawów itp.**

1.4. Rodzaje inwentaryzacji

Ze względu na powód przeprowadzenia inwentaryzacji wyróżnia się jej trzy rodzaje, tj. inwentaryzację okresową, która jest podstawowym rodzajem inwentaryzacji, doraźną – przeprowadzaną w określonych sytuacjach, i zdawczo-odbiorczą – związaną z przekazywaniem mienia pomiędzy pracownikami.

Schemat 1. Rodzaje inwentaryzacji



1.4.1. Inwentaryzacja okresowa

Jest to inwentaryzacja wynikająca z przepisów uor, przeprowadzana co pewien określony odstęp czasu. Oznacza to, że kierownik jednostki jest zobowiązany do przeprowadzenia inwentaryzacji określonych składników majątku w terminach wskazanych w tej ustawie. Niewykonanie tego obowiązku skutkuje odpowiedzialnością karną (z tytułu naruszenia przepisów uor).

Inwentaryzacja okresowa jest tym rodzajem inwentaryzacji, który wystąpi w każdej jednostce. Terminy jej przeprowadzania zostały określone w art. 26 uor (szczegółowo przedstawia ją tabela 1 na str. 11).

Jeśli chodzi o czas przeprowadzania inwentaryzacji, to – zgodnie z art. 26 ust. 3 uor – składniki aktywów rozpoczyna się inwentaryzować nie wcześniej niż na 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, czyli w ostatnim kwartale roku. Wyjątek stanowią tu aktywa pieniężne, papiery wartościowe, produkty w toku oraz materiały, towary i wyroby gotowe, które są odpisywane w koszty na dzień ich zakupu lub w momencie ich wytworzenia. Te aktywa inwentaryzuje się na ostatni dzień roku obrotowego.

Inwentaryzację okresową należy przeprowadzić również na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości (art. 26 ust. 4 uor).

Ustawa o rachunkowości (art. 26 ust. 5) przewiduje możliwość odstąpienia od przeprowadzenia inwentaryzacji w przypadku:

- 1) połączenia lub podziału jednostek, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli strony w drodze pisemnej umowy odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 2) zawieszenia działalności, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3b uor jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych.

Wzór 1. Umowa o odstąpieniu od inwentaryzacji w wyniku połączenia jednostek

Umowa o odstąpienie od inwentaryzacji

Zawarta dnia W pomiędzy
(miejscowość)

....., reprezentowaną przez
(nazwa jednostki, adres) (kierownik jednostki)

a reprezentowaną przez
(nazwa jednostki, adres) (kierownik jednostki)

§ 1

Na podstawie art. 26 ust. 5 pkt 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 z późn.zm.) odstępuje się od przeprowadzenia inwentaryzacji majątku w
(nazwa likwidowanej jednostki)

na dzień zakończenia jej działalności, tj. na 30 września 2017 r.

§ 2

Ostatnia inwentaryzacja okresowa w
(nazwa likwidowanej jednostki)

miała miejsce 31 grudnia 2016 r.

§ 3

Podstawą przekazania majątku pomiędzy jednostkami będą protokoły zdawczo-odbiorcze sporządzone zgodnie z księgami inwentarzowymi. Przed sporządzeniem protokołów osoba odpowiedzialna za prowadzenie ewidencji majątku w
(nazwa likwidowanej jednostki)

jest zobowiązana do ujęcia w urządzeniach ewidencyjnych wszelkich dowodów przychodu i rozchodu majątku.

§ 4

Podstawą przekazania dokumentacji będą protokoły zdawczo-odbiorcze.

.....
(podpisy stron umowy)

.....
(podpisy stron umowy)

1.4.2. Inwentaryzacja doraźna

Inwentaryzacja doraźna jest przeprowadzana na podstawie decyzji kierownika jednostki. Różni się ona od inwentaryzacji okresowej tym, że inwentaryzacja okresowa jest obowiązkowa, wynika z przepisów uor i kierownik jednostki we wskazanych terminach musi ją zarządzić. Inwentaryzacja doraźna jest zarządzana poza inwentaryzacją okresową.

! UWAGA
Kierownik jednostki ma prawo zarządzić inwentaryzację w każdym czasie i z różnych powodów (przy czym nie musi ich podawać). Może ona obejmować całość majątku jednostki lub jego część.

Decyzja o przeprowadzeniu inwentaryzacji doraźnej powinna wynikać z konkretnych przesłanek. Najczęstszy-
mi są:

- wystąpienie zdarzeń losowych, takich jak powódź, pożar, kradzież itp., w wyniku których nastąpiły straty w majątku (inwentaryzacja doraźna ma na celu ustalenie rozmiaru strat oraz stanu pozostałego majątku),
- kontrola właściwego zabezpieczenia danego mienia w jednostce,
- podejrzenie niewłaściwego gospodarowania mieniem,
- zmiana osoby (osób) odpowiedzialnej materialnie,
- przekazanie (przejęcie) placówki (np. sklepu, punktu usługowego, zakładu produkcyjnego) innej osobie prawnej, spółce cywilnej itp.

PRZYKŁAD 1

W jednostce nastąpiło zalanie jednego z pomieszczeń biurowych na skutek awarii rury wodociągowej. Ze względu na całkowite lub częściowe zniszczenia poszczególnych składników majątku kierownik jednostki zarządził przeprowadzenie inwentaryzacji doraźnej w zniszczonym pomieszczeniu.

Wzór 2. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji doraźnej

Zarządzenie kierownika jednostki Alfa sp. z o.o. z 21 września 2017 r.
(nazwa jednostki)

w sprawie: przeprowadzenia inwentaryzacji doraźnej.

Podstawa prawna: art. 26 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.)

§ 1

W związku ze zdarzeniem losowym (zalanie) zarządzam przeprowadzenie doraźnej inwentaryzacji majątku jednostki zgromadzonego w pomieszczeniu nr 24.

§ 2

Inwentaryzację należy przeprowadzić w terminie 25–27 września 2017 r. drogą spisu z natury na zasadach określonych w instrukcji inwentaryzacyjnej. Dokumentację inwentaryzacyjną (arkusze spisu z natury oraz protokół z przeprowadzonego spisu) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej zobowiązany jest przedłożyć kierownikowi jednostki 28 września 2017 r. do godz. 12.00.

§ 3

Do przeprowadzenia spisu z natury powołuję doraźną komisję inwentaryzacyjną w składzie:
Anna Kowalska – przewodnicząca komisji
Maria Malinowska – członek komisji
Krzysztof Mrowiński – członek komisji.

§ 4

Zobowiązuję komisję inwentaryzacyjną do prawidłowego dokonania spisu z natury wskazanego majątku, a także do dokonania oceny jego stanu i przydatności do dalszego użytkowania (w kolumnie „Uwagi” w arkuszach spisu z natury).

§ 5

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania.

PRZYKŁAD 2

W jednostce została przeprowadzona wewnętrzna kontrola finansowa. W trakcie jej trwania zakwestionowano prawidłowość prowadzonej przez jednostkę ewidencji majątku, a przede wszystkim niezgodność ewidencji syntetycznej (konto 013) z analityczną (księgi inwentarzowe). Ze względu na niemożność wyjaśnienia różnic w protokole pokontrolnym zalecono przeprowadzenie inwentaryzacji pozostałych środków trwałych w celu ustalenia ich faktycznego stanu i dokonania odpowiednich księgowania na koncie 013.

Wzór 3. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji doraźnej

Zarządzenie kierownika jednostki **Alfa sp. z o.o.** z 29 września 2017 r.
(nazwa jednostki)

w sprawie: przeprowadzenia inwentaryzacji doraźnej.

§ 1

W związku z zaleceniem pokontrolnym zawartym w protokole z przeprowadzonej kontroli finansowej nr S12/400/2017 zarządzam przeprowadzenie inwentaryzacji pozostałych środków trwałych znajdujących się na terenie spółki.

§ 2

Inwentaryzacja będzie przeprowadzona w terminie 2–20 października 2017 r. drogą spisu z natury na zasadach określonych w instrukcji inwentaryzacyjnej spółki.

§ 3

Do przeprowadzenia spisu z natury zobowiązuje stałą komisję inwentaryzacyjną powołaną zarządzeniem kierownika jednostki nr 14/2015.

§ 4

Sporządzoną dokumentację inwentaryzacyjną (arkusze spisu z natury) oraz protokół poinwentaryzacyjny należy przekazać głównemu księgowemu spółki w ciągu 7 dni od dnia zakończenia czynności spisowych.

§ 5

Zobowiązuję głównego księgowego jednostki do dokonania wyceny arkuszy spisu z natury oraz ustalenia różnic inwentaryzacyjnych. Wyniki wyceny należy przekazać kierownikowi jednostki w terminie do 10 listopada 2017 r.

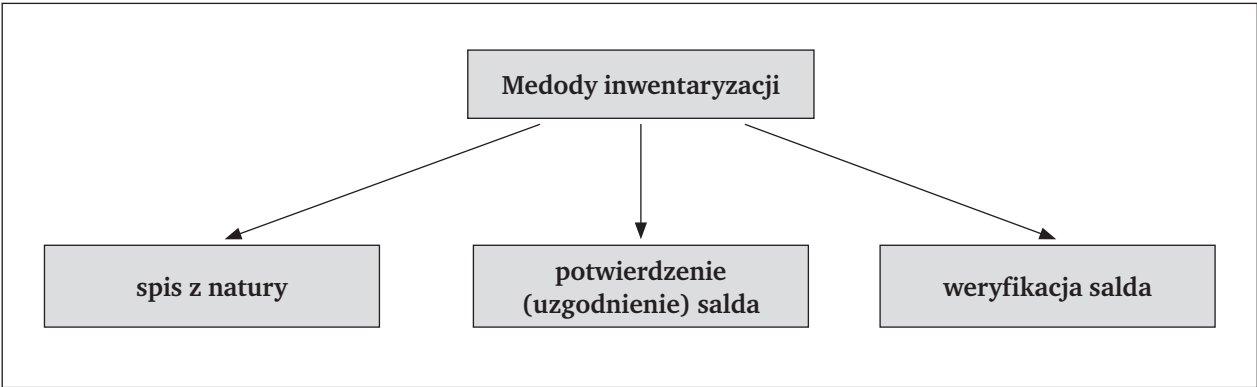
1.4.3. Inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza

Inwentaryzację zdawczo-odbiorczą przeprowadza się w sytuacji, gdy zachodzi potrzeba zmiany pracownika na stanowisku, z którym wiąże się odpowiedzialność materialna (np. magazyniera, kasjera). Inwentaryzację tę przeprowadza się w przypadku zwolnienia z pracy takiego pracownika lub jego nieobecności wymagającej zastępstwa, np. z powodu choroby czy przysługującego urlopu. Inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza zawsze dotyczy konkretnego majątku. Zasady oraz tryb przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej są takie same jak inwentaryzacji rocznej czy okresowej.

1.5. Metody inwentaryzacji

Przepisy uor wyróżniają trzy metody inwentaryzacji: spis z natury, potwierdzenie salda i weryfikację salda.

Schemat 2. Metody inwentaryzacji



Wybór metody zależy od rodzaju majątku, jaki trzeba zinwentaryzować (szczegółowo o metodach inwentaryzacji piszemy w rozdziale 3. **Przeprowadzenie inwentaryzacji**). Ustawa wskazuje jednak pewną hierarchię, a mianowicie za podstawową metodę inwentaryzacji uznaje się spis z natury. Ponieważ jednak polega on na zmierzeniu, policzeniu, ważeniu składników majątku jednostki, więc zastosować go można tylko do majątku rzeczowego. W ten sposób inwentaryzuje się: środki pieniężne (bez ulokowanych w bankach), akcje, obligacje, bony skarbowe i inne papiery wartościowe posiadające postać materialną, środki trwałe oraz nieruchomości zaliczone do inwestycji, rzeczowe składniki majątku obrotowego, dostępne środki trwałe (z wyłączeniem gruntów), a także maszyny i urządzenia stanowiące środki trwałe w budowie.

Jeśli danego składnika majątku nie da się spisać z natury, a można potwierdzić saldo, należy zastosować metodę potwierdzenia salda. Dotyczy to uzgodnień z kontrahentami i bankami sald rozrachunków (kredytów i środków pieniężnych w bankach), wynikających ze wzajemnych zobowiązań bądź wierzytelności powstałych z różnego typu rozliczeń między stronami. W ten sposób inwentaryzuje się więc środki pieniężne w bankach, pożyczki i kredyty, należności (z wyłączeniem spornych i wątpliwych), zobowiązania oraz inne rozrachunki (z wyłączeniem rozrachunków z osobami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych oraz rozrachunków z tytułów publicznoprawnych), a także składniki otrzymane od kontrahentów (np. w celu dokonania przerobu, obróbki obcej, przekazanych na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu), jak również papiery wartościowe w formie zdematerializowanej.

Metody weryfikacji salda używa się w stosunku do tych składników majątku, których nie można spisać z natury oraz których nie można zinwentaryzować za pomocą potwierdzenia salda. Metodą weryfikacji są więc inwentaryzowane grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości, środki trwałe, do których dostęp jest utrudniony (zainstalowane pod powierzchnią ziemi, na dnie morskim, eksploatowane za granicą itp.), należności sporne, wątpliwe, nieściągalne, rozrachunki z osobami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych oraz publicznoprawne, składniki aktywów finansowych nieinwentaryzowanych drogą spisu z natury lub potwierdzeń sald oraz wartości niematerialne i prawne, rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne, wszelkie rodzaje kapitałów i funduszy (w tym specjalnych), rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów, a także wszystkie pozostałe – niewymienione wyżej – składniki aktywów i pasywów. Dotyczy to także aktywów i pasywów, których zgodnie z przyjętymi zasadami nie zinwentaryzowano w drodze spisu z natury (np. środki trwałe spisywane z natury raz na cztery lata podlegają na koniec każdego z pozostałych trzech lat inwentaryzacji przeprowadzonej przez porównanie ewidencji z dokumentacją) albo których nie udało się zinwentaryzować przewidzianym dla nich sposobem (np. nie udało się uzyskać od kontrahenta potwierdzenia salda).

1.6. Terminy i częstotliwość przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej

Inwentaryzacji należy dokonać na dzień bilansowy. Jeżeli rok obrotowy jednostki jest rokiem kalendarzowym, dniem bilansowym jest 31 grudnia 2017 r. To, że inwentaryzację należy przeprowadzić na dzień bilansowy, nie oznacza jednak, że należy te czynności wykonać tego dnia (byłoby to niemożliwe). Dlatego termin ten jest uznawany za dotrzymany, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono 15 stycznia następnego roku. W przypadku jednostek, których rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, oznacza to, że inwentaryzację można rozpocząć 1 października br. i trzeba skończyć do 15 stycznia 2018 r.

W przypadku niektórych składników majątku termin inwentaryzacji na dzień bilansowy uznaje się za zachowany, jeżeli inwentaryzacja jest przeprowadzona w innym okresie niż 1 października roku obrotowego – 15 stycznia roku następnego.



UWAGA

Aktywa pieniężne znajdujące się w kasie, papiery wartościowe, produkty w toku, materiały, towary, produkty gotowe, które jednostka odpisuje w koszty w momencie ich zakupu lub wytworzenia, należy zinwentaryzować na 31 grudnia 2017 r.

Tak więc składniki aktywów i pasywów podlegają inwentaryzacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Jednak obowiązek ich zinwentaryzowania uważa się za dotrzymany, jeśli inwentaryzacja zostanie przeprowadzona w terminach i z częstotliwością wskazaną w art. 26 uor.

Tabela 1. Terminy i sposób inwentaryzowania poszczególnych rodzajów majątku

Rodzaj majątku	Termin inwentaryzacji	Sposób inwentaryzacji
1	2	3
Środki pieniężne w kasie	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Spis z natury

1	2	3
Papiery wartościowe w postaci materialnej	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Spis z natury
Produkty w toku produkcji	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Spis z natury
Materiały, towary i produkty gotowe, których wartość odnosi się w koszty bezpośrednio na dzień zakupu lub w momencie ich wytworzenia	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Spis z natury
Znajdujące się na terenie niestrzeżonym lub znajdujące się na terenie strzeżonym, lecz nieobjęte ewidencją ilościowo-wartościową rzeczowe składniki aktywów obrotowych	Ostatni kwartał roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku	Spis z natury
Znajdujące się na terenie niestrzeżonym środki trwałe – z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości	Ostatni kwartał roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku	Spis z natury
Znajdujące się na terenie niestrzeżonym maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie	Ostatni kwartał roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku	Spis z natury
Składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania; należy pamiętać, aby o wynikach spisu powiadomić właścicieli tych składników; obowiązek inwentaryzacji obcych aktywów nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania	Ostatni kwartał roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku	Spis z natury
Zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki	Raz w roku (w dowolnym terminie)	Spis z natury
Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną	Raz w roku (w dowolnym terminie)	Spis z natury
Znajdujące się w strzeżonych składowiskach i objęte ewidencją ilościowo-wartościową zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów	Raz w ciągu ¹ 2 lat (w dowolnym terminie)	Spis z natury
Nieruchomości zaliczone do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujące się na terenie strzeżonym inne środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie	Raz w ciągu 4 lat (w dowolnym terminie)	Spis z natury
Aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Potwierdzenie salda
Papiery wartościowe w formie zdematerializowanej	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Potwierdzenie salda
Należności, w tym udzielone pożyczki (z wyjątkiem inwentaryzowanych w drodze weryfikacji)	Ostatni kwartał roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku	Potwierdzenie salda
Powierzone kontrahentom własne składniki aktywów	Ostatni kwartał roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku	Potwierdzenie salda
Środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Weryfikacja salda

¹ Użyty w ustawie o rachunkowości zwrot „w ciągu” określonego okresu oznacza możliwość zarówno przeprowadzenia jednorazowego spisu z natury na dowolny dzień, jak i rozłożonego w danym okresie (np. 2 lub 4 lat) ustalania rzeczywistego stanu poszczególnych grup aktywów. Powinno to nastąpić w taki sposób, aby w wyznaczonym okresie zostały spisane wszystkie stanowiące własność jednostki zasoby danego składnika majątku, objętego inwentaryzacją drogą spisu z natury.

1	2	3
Grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego i spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego)	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Weryfikacja salda
Należności sporne i wątpliwe, a w bankach również należności zagrożone	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Weryfikacja salda
Należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Weryfikacja salda
Należności i zobowiązania z tytułów publicznoprawnych	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Weryfikacja salda
Inne aktywa i pasywa, których zinwentaryzowanie w drodze spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe, w tym m.in.: środki trwałe w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń, towary w drodze, wartości niematerialne i prawne, inwestycje zaliczone do finansowych aktywów trwałych, rozliczenia międzyokresowe przychodów i kosztów, kapitały (fundusze) własne, rezerwy i odpisy aktualizujące, fundusze specjalne, aktywa i pasywa ewidencjonowane pozabilansowo, należności i zobowiązania wobec pracowników, materiały i towary w drodze oraz dostawy niefakturowane	Ostatni dzień każdego roku obrotowego	Weryfikacja salda

Tabela 2. Zasady specjalne inwentaryzacji

Składniki majątku	W 2018 r. podlegają inwentaryzacji
Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się na strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową	Ostatni raz inwentaryzacja w 2015 r.
Nieruchomości inwestycyjne lub zaliczone do środków trwałych oraz inne środki trwałe, maszyny, urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, jeżeli znajdują się na terenie strzeżonym	Ostatni raz inwentaryzacja w 2013 r.
Zapasy materiałów, towarów (opakowania), które są objęte ewidencją wartościową w punktach detalicznych jednostki	W każdym okresie 2017 r.
Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną	

2. Przygotowanie inwentaryzacji

Czynnikiem decydującym o prawidłowym przeprowadzeniu inwentaryzacji jest jej właściwe przygotowanie. W procesie przygotowania do przeprowadzenia inwentaryzacji można wyróżnić następujące czynności:

- 1) wydanie zarządzenia przez kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 2) powołanie zespołu przeprowadzającego inwentaryzację,
- 3) określenie obowiązków i praw osób powołanych do przeprowadzenia spisu z natury,
- 4) opracowanie planu i harmonogramu inwentaryzacji,
- 5) przygotowanie dokumentacji inwentaryzacyjnej,
- 6) przygotowanie do spisu rejonów i pól spisowych,
- 7) przeprowadzenie instruktażu (szkolenia) osób przeprowadzających inwentaryzację.

Aby właściwie przygotować, zorganizować, przeprowadzić i rozliczyć inwentaryzację, zasadnicze znaczenie ma opracowanie i stosowanie wewnętrznego aktu normatywnego poświęconego wyłącznie temu zagadnieniu, w większości przypadków określanego mianem instrukcji inwentaryzacyjnej.

Instrukcje inwentaryzacyjne opracowywane dla różnych jednostek mogą się różnić między sobą tematyką rozstrzyganych problemów i sposobem ujęcia w zależności od specyfiki jednostki, jej organizacji, rodzaju działalności, wielkości i rodzaju inwentaryzowanego majątku, wewnętrznego rozczłonkowania itp. Treść przykładowej instrukcji zawiera rozdział 6 niniejszego opracowania.

UWAGA



Związane z inwentaryzacją problemy powtarzające się rokrocznie (lub cyklicznie co kilka lat) powinny zostać uregulowane w instrukcji inwentaryzacyjnej, natomiast zagadnienia incydentalne, charakterystyczne jedynie dla danego roku lub danej inwentaryzacji (np. harmonogram spisów z natury, skład zespołów spisowych) – w okresowych zarządzeniach wewnętrznych kierownika jednostki.

Zależnie od warunków i potrzeb w instrukcji inwentaryzacyjnej mogą być uregulowane różnorodne kwestie związane z przygotowaniem, przebiegiem i rozliczeniem inwentaryzacji.

Tuż przed przeprowadzeniem prac inwentaryzacyjnych kierownik jednostki powinien wydać – oprócz instrukcji inwentaryzacyjnej – odpowiednie zarządzenie (więcej na ten temat w pkt 3.1. **Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji**).

Treść zarządzenia zależy od tego, czy działa stała komisja inwentaryzacyjna, czy też jest ona powoływana do wykonania określonego zadania. W tym drugim przypadku zarządzenie określa w szczególności: skład komisji inwentaryzacyjnej, w tym jej przewodniczącego, rodzaje zapasów objętych spisem, datę, na którą się przeprowadza spis (datę ustalania stanu faktycznego), datę jego rozpoczęcia i zakończenia (rozliczenia). Zobowiązuje ono osoby odpowiedzialne do obecności podczas spisu powierzonych im zapasów.

2.1. Podział kompetencji

Istotnym problemem w przygotowaniu inwentaryzacji jest ustalony na ogół na wiele lat podział ról (zadań, czynności) między organy i osoby zajmujące się inwentaryzacją.

Poniżej został przedstawiony przykładowy podział kompetencji w zakresie inwentaryzacji.

UWAGA



Ponieważ określone zadania poszczególnych organów (osób) na ogół nie ulegają zmianie w dłuższym okresie, podział tych zadań może być regulowany w instrukcji inwentaryzacyjnej.

Zadania kierownika jednostki:

- ustalenie zasad przeprowadzania inwentaryzacji przez wydawanie stosownych wewnętrznych przepisów wykonawczych, m.in.:
 - instrukcji inwentaryzacyjnej,
 - zarządzeń wewnętrznych regulujących problematykę inwentaryzacji (m.in. rocznej),
 - planów (programów) i harmonogramów inwentaryzacji,
- powoływanie organów i osób do przeprowadzenia określonych czynności inwentaryzacyjnych (komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych, kontrolerów spisowych itp.),
- podejmowanie innych niezbędnych decyzji i postanowień w sprawie inwentaryzacji (np. unieważnienia spisu, przeprowadzenia spisu dodatkowego, uzupełniającego itp.),
- zatwierdzanie wniosków komisji inwentaryzacyjnej w sprawie sposobu rozliczenia stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych,
- podejmowanie przedsięwzięć w sprawie wykorzystania wyników, stwierdzeń i spostrzeżeń poczynionych w toku inwentaryzacji (m.in. w sprawie przydatności i sposobu zagospodarowania składników, ich ochrony i zabezpieczenia, poprawności dokumentacji i ewidencji, przydatności osób odpowiedzialnych materialnie oraz niektórych innych pracowników itp.).

Zadania głównego księgowego:

- formułowanie wniosków w sprawie powoływania przewodniczącego (lub pełnego składu) komisji inwentaryzacyjnej oraz różnych niezbędnych przy inwentaryzacji organów eksperckich i opiniodawczych, częściowego lub całkowitego unieważniania określonych spisów oraz przeprowadzania spisów ponownych lub dodatkowych (uzupełniających),
- uzgadnianie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej terminarza (planu, harmonogramu) poszczególnych etapów czynności inwentaryzacyjnych,

- zapewnienie wykonania następujących czynności:
 - uzgodnienia ewidencji księgowej z ewidencją prowadzoną w poszczególnych rejonach (polach) spisowych,
 - dokonania (przez pracowników komórek księgowo-finansowych oraz innych służb merytorycznych) inwentaryzacji aktywów i pasywów polegającej na uzgodnieniu sald z kontrahentami (bankami itp.) oraz na porównaniu danych ewidencji księgowej z odpowiednimi dokumentami i ich weryfikacji,
 - wyceny arkuszy spisowych,
 - ustalenia i wyceny różnic inwentaryzacyjnych,
- zaopiniowanie wniosków komisji inwentaryzacyjnej dotyczących rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych (jeżeli jednostka stosuje takie procedury),
- dokonanie rozliczenia i zaksięgowanie różnic inwentaryzacyjnych zgodnie z decyzją kierownika jednostki,
- sprawowanie ogólnego nadzoru merytorycznego nad całokształtem prac inwentaryzacyjnych.

Zadania komisji inwentaryzacyjnej (w tym jej przewodniczącego):

- dokonanie przeglądu pól spisowych oraz całości prac przygotowawczych przed inwentaryzacją,
- opracowywanie projektów harmonogramów (planów) inwentaryzacji,
- przedkładanie wniosków w sprawie powołania pozostałego składu komisji (jeżeli nie było to przedmiotem wniosku głównego księgowego), zespołów spisowych, kontrolerów spisowych, sposobu inwentaryzacji składników nietypowych (bibliotek, budów w toku, artykułów zwałowych, sypkich, przestrzennych, rolnych itp.), zastosowania uproszczeń w inwentaryzacji, wprowadzania zmian w harmonogramach inwentaryzacji, rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, dokonywania kompensat niedoborów i nadwyżek stwierdzonych w podobnych artykułach, zagospodarowania zapasów zbędnych, nadmiernych i niepełnowartościowych,
- rozwiązywanie w porozumieniu z głównym księgowym bieżących problemów związanych z przebiegiem inwentaryzacji,
- formułowanie programu prac przygotowawczych,
- przeszkolenie, wspólnie z głównym księgowym, osób biorących udział w inwentaryzacji,
- przygotowanie dokumentacji przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji,
- zabezpieczenie ewidencji inwentaryzowanych składników,
- wydawanie dyspozycji w sprawie obrotów składnikami w czasie trwania spisów,
- gospodarowanie arkuszami spisowymi,
- sprawdzanie poprawności dokumentacji inwentaryzacyjnej (spisów, wyceny, rozliczeń, ustaleń różnic, kompensat itp.),
- dokonanie weryfikacji różnic oraz sporządzenie protokołu przeprowadzenia inwentaryzacji wraz z wnioskami w zakresie jej rozliczenia,
- czuwanie nad całokształtem przygotowania, organizacji, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji,
- sprawowanie kontroli nad pracami inwentaryzacyjnymi.

Zadania zespołów spisowych:

- uczestnictwo w szkoleniu przedinwentaryzacyjnym,
- pobranie za pokwitowaniem, a po zakończeniu spisów rozliczenie się z arkuszy spisowych,
- pobieranie od osób odpowiedzialnych materialnie oświadczeń wstępnych i końcowych,
- dokonanie inwentaryzacji w przydzielonych polach spisowych, zgodnie z instrukcją inwentaryzacyjną, zarządzeniem wewnętrznym oraz wytycznymi podanymi w czasie szkolenia,
- uczestniczenie (asystowanie) przy otwieraniu, zamykaniu i plombowaniu pomieszczeń rejonów spisowych w czasie trwania spisów z natury,
- poprawne sporządzenie arkuszy spisowych, w tym właściwe dokonanie korekt popełnionych błędów, spisanie artykułów niepełnowartościowych oraz zapasów obcych na odrębnych arkuszach,
- dokonanie oceny przydatności inwentaryzowanych składników oraz stanu ich zabezpieczenia przed wypadkami losowymi i wpływami atmosferycznymi,
- terminowe przekazanie właściwie opracowanych materiałów inwentaryzacyjnych (arkuszy spisowych, protokołów, oświadczeń materiałów pomocniczych, np. obliczeń i obmiarów) po zakończeniu spisów do komisji inwentaryzacyjnej i złożenie pisemnego sprawozdania o przebiegu spisów.

Zadania kontrolerów spisowych:

- skontrolowanie poprawności działania zespołów spisowych, przygotowania pól spisowych, ewidencji, dokumentacji, oświadczeń osób odpowiedzialnych itp.,
- sprawdzenie poprawności ustalenia ilości (i ewentualnej wyceny) inwentaryzowanych składników,
- składanie sprawozdania przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnych o ustaleniach poczynionych w czasie kontroli.

Zadania osób odpowiedzialnych materialnie za inwentaryzowane składniki:

- wzięcie udziału w szkoleniu przedinwentaryzacyjnym,
- bieżące prowadzenie oraz przygotowanie do inwentaryzacji ewidencji składników i uzgodnienie jej z księgowością,
- przygotowanie do inwentaryzacji rejonów (pól) spisowych i znajdujących się w nich składników (uporządkowanie składników, ułożenie jednakowych składników według miejsc składowania, sprzymowanie artykułów sypkich, zwałowych itp.),
- aktywne, nieprzerwane uczestnictwo w czynnościach inwentaryzacyjnych,
- złożenie zespołowi spisowemu oświadczeń wstępnych i końcowych,
- dopilnowanie poprawności w zakresie ustalenia ilości inwentaryzowanych składników i wpisania jej do arkusza spisowych,
- udzielanie w czasie trwania i po zakończeniu spisów zespołom i kontrolerom spisowym, a także komisji inwentaryzacyjnej wszechstronnych wyjaśnień,
- ustosunkowanie się na piśmie do ujawnionych różnic inwentaryzacyjnych, wyjaśnienie przyczyn ich powstania i zaproponowanie sposobu rozliczenia,
- wniesienie korekt wynikających z ustalonych różnic do prowadzonej ewidencji inwentaryzowanych składników.

2.2. Planowanie czynności inwentaryzacyjnych

Najczęściej w praktyce opracowuje się plany (programy) inwentaryzacji zamykające się w okresie jednego roku obrotowego. Tworzenie planów wykraczających poza rok obrotowy może się jednak wiązać ze stosowaniem przez wiele jednostek inwentaryzacji ciągłej, zwłaszcza w przypadkach obejmowania inwentaryzacją niektórych składników (np. środków trwałych lub zapasów rzeczowych aktywów obrotowych) co 4 lub co 2 lata.

W związku z tym można wyróżnić:

- wieloletnie plany inwentaryzacji (kompletne lub wycinkowe), np. dla składników inwentaryzowanych w drodze spisów z natury rzadziej niż w każdym roku obrotowym, co może dotyczyć m.in. środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym, rzeczowych składników majątku obrotowego znajdujących się na terenie strzeżonym i objętych ewidencją ilościowo-wartościową itp. (do których stosuje się formę inwentaryzacji okresowej lub ciągłej),
- szczegółowe harmonogramy opracowywane np. na rok lub na konkretną inwentaryzację okresową (zwłaszcza roczną),
- plany inwentaryzacji ciągłej oraz inwentaryzacji niezapowiedzianych, w przypadku gdy takie rodzaje inwentaryzacji są przez jednostkę realizowane.

Tabela 3. Lista czynności związanych z prawidłowym przeprowadzeniem inwentaryzacji

I. ETAP – przygotowanie inwentaryzacji		
Lp.	Opis czynności	Wykonano
1	2	3
1.	Zweryfikować treść instrukcji inwentaryzacyjnej np. w związku z uzyskaniem aktywów, których w jednostce do tej pory nie było, ze zwróceniem uwagi na jej zgodność z obowiązującymi przepisami – zmiana treści instrukcji może również wynikać z tego, że wdrożono w jednostce oprogramowanie służące do ewidencji wyposażenia, które umożliwia posługiwanie się kodami kreskowymi i czytnikami.	☒
2.	Opracować plan inwentaryzacji (co w poszczególnych miesiącach jest do zrobienia, szczególnie w przypadku posiadania składowisk strzeżonych i terenu strzeżonego), w którym należy określić planowane miejsce, termin, rodzaj i zakres inwentaryzacji (określić aktywa lub pasywa podlegające inwentaryzacji), tak aby móc skoordynować te działania z innymi działaniami jednostki w ramach kontroli zarządczej.	☐
3.	Opracować harmonogram inwentaryzacji – ustalić, kto i co ma zrobić, w jakim terminie, wskazując osoby odpowiedzialne za poszczególne czynności inwentaryzacyjne, jeśli nie wynikają one bezpośrednio z instrukcji inwentaryzacyjnej (harmonogram powinien obejmować wykaz poszczególnych czynności inwentaryzacyjnych, jakie kolejno mają być podejmowane, przypadających na etap przygotowawczy, jak też spisowy oraz rozliczeniowy).	☐

1	2	3
4.	Wydać zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji z powołaniem komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych oraz weryfikujących, do którego zostanie załączony harmonogram.	☐
5.	Przeprowadzić instruktaż członków ww. zespołów z uwzględnieniem zasad wynikających z instrukcji inwentaryzacyjnej i obowiązujących przepisów w tym zakresie.	☐
6.	Przygotować pola spisowe, co wiąże się np. z odniesieniem środków na swoje pierwotne miejsce.	☐
7.	Ustalić, jaki charakter mają należności jednostki (publicznoprawny czy cywilnoprawny).	☐
8.	Uzyskać informację o tym, czy wszystkie osoby odpowiedzialne materialnie będą uczestniczyć przy spisie, czy może upoważniają do tego kogoś innego.	☐
9.	Pobrać określone dokumenty i urządzenia służące do przeprowadzenia inwentaryzacji (arkusze spisowe, czytniki itd.).	☐
10.	Zabezpieczyć wszelkie urządzenia ewidencyjne na czas spisu (kartoteki, rejestry, księgi) przed możliwością wglądu do nich członkom zespołów spisowych.	☐
11.	Przed przystąpieniem do spisu z natury, potwierdzenia należności oraz porównania danych z określonymi dokumentami (weryfikacja) przygotować zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów.	☐

II. ETAP – przeprowadzenie inwentaryzacji

Lp.	Opis czynności	Wykonano
1	2	3
1.	Zebrać oświadczenia wstępne od osób odpowiedzialnych materialnie, które będą uczestniczyły w spisie z natury, o przekazaniu wszystkich dowodów przychodu i rozchodu inwentaryzowanych składników majątkowych.	☒
2.	Przeprowadzić spis z natury: ■ środków pieniężnych (w tym również znaczków pocztowych) przechowywanych w kasie, ■ rzeczowych składników majątku obrotowego (dotyczy materiałów i wyrobów), ■ papierów wartościowych w postaci materialnej, ■ łatwo dostępnych środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, ■ maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie.	☐
3.	Kontrolować przebieg inwentaryzacji.	☐
4.	Wysłać potwierdzenia sald należności cywilnoprawnych do kontrahentów prowadzących pełną księgowość. Wysłać potwierdzenia sald środków przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów. Na potrzeby bilansu z wykonania budżetu wysłać potwierdzenia sald udzielonych pożyczek.	☐
5.	Porównać i zweryfikować stan ewidencyjny z dokumentacją w odniesieniu do aktywów i pasywów nieobjętych spisem z natury lub potwierdzeniem sald: ■ środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, ■ gruntów, ■ praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, ■ należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, ■ innych aktywów i pasywów, które nie mogły zostać spisane lub uzgodnione z kontrahentami.	☐

1	2	3
6.	Pobrać od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczenia końcowe o braku zastrzeżeń do pracy zespołu spisowego.	☐
7.	Przekazać dokumentację inwentaryzacyjną do komisji inwentaryzacyjnej.	☐
8.	Przekazać powyższe dokumenty do księgowości.	☐
9.	Złożyć sprawozdania zespołów spisowych.	☐

III. ETAP – rozliczenie inwentaryzacji

Lp.	Opis czynności	Wykonano
1.	Dokonać wyceny arkuszy spisowych.	☒
2.	Podjąć decyzję o sposobie postępowania z różnicami inwentaryzacyjnymi.	☐
3.	Wyjaśnić okoliczności i przyczyny powstania różnic.	☐
4.	Dokonać weryfikacji różnic i przyczyn ich powstania.	☐
5.	Przeszacować wartości składników niepełnowartościowych lub tych, które utraciły swoją wartość użytkową (uzasadnić dokonanie odpisów z tytułu trwałej utraty wartości).	☐
6.	Przygotować sprawozdania komisji inwentaryzacyjnej.	☐
7.	Zaopiniować wnioski komisji inwentaryzacyjnej.	☐
8.	Podjąć decyzję o rozliczeniu różnic.	☐
9.	Zaksięgować różnice.	☐
10.	Zarchiwizować dokumentację inwentaryzacyjną (należy przechowywać przez 5 lat).	☐
11.	Powiadomić właściciela tzw. obcych aktywów o ich stanie.	☐

2.3. Przygotowanie i przydatność personelu

Z reguły czynności inwentaryzacyjne są wykonywane dorywczo przez osoby zajmujące się na co dzień zupełnie innymi problemami. Osoby powołane do przeprowadzenia inwentaryzacji (w tym zwłaszcza członkowie zespołów spisowych) muszą posiadać praktyczną wiedzę np. z zakresu towaroznawstwa, parametrów jakościowych, tajników techniczno-technologicznych itp., w odniesieniu do wielu różnorodnych sfer wytwórczości, usług, obrotu towarowego, budownictwa, ekonomiki, rachunkowości, finansowania, rozliczeń międzynarodowych itp. Warunkuje to bowiem jakość i poprawność czynności inwentaryzacyjnych. Pewne szczególne (nietypowe) składniki podlegające inwentaryzacji wymagają udziału w niej ekspertów z określonych dziedzin. Nie wystarczy tu wiedza osób przyuczonych przez kilkakrotny udział w zespołach spisowych oraz przeszkolenie przedinwentaryzacyjne. Może to dotyczyć wielu skomplikowanych postaci produkcji w toku (w tym robót budowlano-montażowych), artykułów zwałowych, sypkich, przestrzennych, bibliotekarskich i muzealnictwa, produkcji rolnej, hodowlanej, leśnej, ogrodniczej itp.

Ważny jest odpowiedni dobór osób powoływanych do organów, których zadaniem jest przeprowadzenie inwentaryzacji, a więc do komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych, na kontrolerów spisowych, rze-

czosznawców przewidzianych do udziału w inwentaryzacji składników, których ilość ustala się szacunkowo (np. zamiast czynności ważenia dokonuje się przybliżonych pomiarów przyzmy, tak ustalone ilości przelicza się z zastosowaniem wzorów geometrycznych na przestrzenne jednostki miary, a następnie za pomocą przemnożenia przez ciężar właściwy – na wagę), osób ustalających poprawność skomplikowanych sald rozrachunków, a także pozostałych aktywów i pasywów inwentaryzowanych w drodze porównania i weryfikacji stanów ewidencyjnych z odpowiednimi dokumentami, jak również szacujących wartości składników zbędnych, niepełnowartościowych, niemodnych itp.

Ciągła edukacja i doświadczenie praktyczne sprzyja powoływaniu właściwych osób do wykonywania czynności inwentaryzacyjnych. Nie zawsze jednostka ma do dyspozycji grupę odpowiednio przygotowanych, doświadczonych, kompetentnych i odpowiedzialnych fachowców zdolnych do przeprowadzenia zwłaszcza rocznej inwentaryzacji.

UWAGA

Realizacji przez jednostkę jej zadań gospodarczych towarzyszy nieodłączny proces edukacyjny. Jedną z form takiej edukacji jest dokonanie tuż przed rozpoczęciem inwentaryzacji przeszkolenia wszystkich osób zajmujących się jej przeprowadzeniem, w celu zwiększenia skuteczności, poprawności i zgodności z obowiązującym prawem podejmowanych czynności inwentaryzacyjnych.

Celowe i na ogół wymagane postanowieniami instrukcji inwentaryzacyjnej i zarządzenia wewnętrznego kierownika jednostki (lub jednego z tych dokumentów) jest zorganizowanie specjalnego spotkania szkoleniowo-instruktażowego dla członków komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych. Wiele jednostek rozszerza listy uczestników takiego szkolenia również o osoby zatrudnione przy inwentaryzacji sald środków pieniężnych w bankach oraz rozrachunków inwentaryzowanych za pomocą potwierdzeń sald, przy inwentaryzacji pozostałych aktywów i pasywów inwentaryzowanych w drodze porównania i weryfikacji stanów ewidencyjnych z dokumentacją, pozostałych pracowników księgowości, kontrolerów spisowych, a zwłaszcza o osoby materialnie odpowiedzialne za inwentaryzowane składniki.

Na ogół wewnętrzne przepisy stanowią, że to główny księgowy i przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej organizują i prowadzą spotkania szkoleniowo-instruktażowe.

Szkolenie osób zajmujących się inwentaryzacją odbywa się nie tylko przez zapoznanie ich z ogólnopaństwowymi i wewnętrznymi przepisami dotyczącymi inwentaryzacji, dokumentacji, gospodarki, ochrony mienia i kontroli wewnętrznej, czy przez uczestniczenie w spotkaniach szkoleniowo-instruktażowych. Przeprowadza się je również w czasie trwania inwentaryzacji, a zwłaszcza w czasie wykonywania przez głównego księgowego, komisję inwentaryzacyjną i kontrolerów spisowych czynności kontrolnych i nadzorczych nad jej przebiegiem.

2.4. Przygotowanie ewidencji i dokumentacji

Inwentaryzowane aktywa i pasywa są obejmowane różnorodną ewidencją i dokumentacją. Są składniki ściśle przyporządkowane określonym osobom odpowiedzialnym materialnie (materiały, surowce, wyroby gotowe, półfabrykaty i towary w magazynach; towary w sklepach i zakładach gastronomicznych oraz hurtowniach, kioskach, stołówkach, bufetach, pawilonach itp.; gotówka i papiery wartościowe w kasie) albo niemające tak określonego przyporządkowania (środki trwałe, różnego rodzaju sprzęt, składniki na ogólnodostępnych placach – np. na placu budowy, na placu składowym itp., gdzie w zakresie pewnej luźniejszej odpowiedzialności występuje pojęcie głównego użytkownika). Są składniki niemające postaci rzeczowej (wszelkiego rodzaju rozrachunki, wartości niematerialne i prawne, rozliczenia międzyokresowe, kapitały i fundusze, rezerwy i przychody przyszłych okresów). Występują też składniki objęte jedynie ewidencją ilościową. Są także zapasy obce.

Przekrój ewidencji tych aktywów i pasywów w księgowości oraz w komórkach, w których się one znajdują, może być różny. Może to być np.:

- ewidencja ilościowo-wartościowa w księgowości i ewidencja ilościowa w miejscach, w których się one znajdują (w magazynach, hurtowniach),
- ewidencja wartościowa zarówno w księgowości, jak i w miejscach występowania (wszelkiego rodzaju placówki detaliczne i gastronomiczne oraz niektóre magazyny i hurtownie, stołówki itp.),
- ewidencja ilościowo-wartościowa w księgowości oraz ilościowa lub również ilościowo-wartościowa u tak zwanych głównych użytkowników (np. środki trwałe i inny sprzęt długotrwałego użytkowania),
- ewidencja ilościowa w księgowości oraz również ilościowa (z lub bez ewidencji) w miejscach użytkowania (np. drobniejszy sprzęt długotrwałego użytkowania niezaliczony do składników majątku trwałego),
- różne inne specyficzne sposoby ewidencji (np. muzea, biblioteki).

Są również operacje, które nie pojawiają się w ewidencji księgowej, mimo że mają wpływ na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz mogą mieć czasami wpływ na wyniki finansowe oraz rentowność firmy, a także na to, jak jest ona postrzegana na rynku. Dotyczy to głównie zobowiązań warunkowych (poręczenia, gwarancje, zastawy na majątku, hipoteka na nieruchomościach itp.). W takich przypadkach inwentaryzacji podlega stosowna dokumentacja (poręczeń, gwarancji, zastawów, hipotek itp.).

Co pewien czas (koniec miesiąca, koniec kwartału, koniec roku obrotowego) ewidencje prowadzone w księgowości (analityka) oraz w miejscach występowania aktywów i pasywów muszą być ze sobą uzgadniane stosownie do postanowień określonych w wewnętrznych regulacjach. Ponadto w księgowości uzgodnieniu podlega analityka z syntetyką, według zasad przyjętych w zakładowym planie kont (dalej: ZPK), który ma być zgodny z postanowieniami ustawy o rachunkowości.

Wzajemne uzgodnienia między księgowością i osobami materialnie odpowiedzialnymi będą dotyczyć głównie stanów (zapasów) rzeczowych składników majątku obrotowego (materiałów, surowców, towarów, produktów gotowych). Inne rzeczowe składniki (np. środki trwałe w użytkowaniu) będą uzgadniane z ewidencją prowadzoną przez ich głównych użytkowników.

Poza zasadami przyjętymi do innych celów uzgodnień dokonuje się na koniec miesiąca, na który przypada termin inwentaryzacji.

UWAGA



Ze względu na to, że np. inwentaryzacja roczna dotyczy (z pewnymi wyjątkami) wszystkich aktywów i pasywów, uzgodnieniu podlegają, na dzień inwentaryzacji, wszystkie stany ewidencji analitycznej i ewidencji syntetycznej, co niejednokrotnie wynika z przyjętych zasad rachunkowości, a więc nie powoduje dodatkowych czynności.

Osoby odpowiedzialne za składniki znajdujące się w danym polu spisowym mają obowiązek dopilnować uzgodnienia tej ewidencji oraz spowodować, aby powstały stosowne dokumenty na operacje, które nastąpiły wcześniej, lecz nie zostały udokumentowane (np. bez dokumentu oddano na złom środek trwały lub drobny sprzęt). Należy również zrobić porządek ze składnikami, które straciły swoją przydatność i niepotrzebnie zajmują powierzchnię. Takie składniki należy odpowiednio rozchodować na podstawie właściwych dokumentów (protokołów) i złomować lub zniszczyć, zgodnie z zasadami określonymi w ZPK lub w instrukcji inwentaryzacyjnej.

Dotychczas była mowa o dokumentacji oraz ewidencji obrotów składnikami podlegającymi inwentaryzacji. Nie mniej istotne znaczenie ma dokumentacja związana z przebiegiem i rozliczeniem inwentaryzacji, która obejmuje m.in.:

- plany, programy i harmonogramy inwentaryzacji,
- oświadczenia osób odpowiedzialnych materialnie,
- arkusze spisów z natury,
- protokoły kontroli kasy,
- potwierdzenia sald,
- różne obliczenia i obmiary pomocnicze,
- sprawozdania zespołów spisowych,
- protokoły kontroli inwentaryzacji,
- wyjaśnienia osób odpowiedzialnych dotyczące różnic inwentaryzacyjnych,
- zestawienia zbiorcze spisów z natury oraz zestawienia różnic inwentaryzacyjnych,
- zestawienia kompensaty niedoborów i nadwyżek,
- protokoły weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych.

Bardzo ważne jest właściwe przygotowanie do inwentaryzacji formularzy arkuszy spisowych, które są postraktowane ze szczególną troską i zaliczone do grupy druków objętych kontrolą zużycia (ściśłego zarachowania).

Arkusze spisowe są wydawane najczęściej zespołom spisowym za pokwitowaniem w odpowiedniej ewidencji do rozliczenia. W zależności od zasady przyjętej w instrukcji inwentaryzacyjnej taką ewidencję prowadzi przewodniczący (albo sekretarz) komisji inwentaryzacyjnej lub pracownik księgowości wyznaczony przez głównego księgowego.

UWAGA



W celu uniemożliwienia podmiany arkuszy – przed wydaniem zespołom spisowym – są one stemplowane specjalną pieczęcią firmową, numerowane i parafowane przez osobę prowadzącą ich ewidencję.

2.5. Przygotowanie rejonów (pól) spisowych

Wiarygodna i racjonalna inwentaryzacja wymaga stosowania oraz respektowania określonych zasad mających podstawowe znaczenie. Należą do nich zwłaszcza:

- **zasada kompletności** – oznaczająca, że każdy składnik podlegający inwentaryzacji wymaga ujęcia w dokumentacji inwentaryzacyjnej (w arkuszu spisu z natury, w protokole inwentaryzacji itp.),
- **zasada porównywalności** – wymagająca, aby stan każdego składnika majątku, ustalony w czasie inwentaryzacji (np. w spisie z natury) na określoną datę, mógł być porównany z jego stanem ewidencyjnym,
- **zasada jednokrotności** – rozumiana w ten sposób, że dany składnik majątku powinien być wykazany w dokumentacji inwentaryzacyjnej (np. w arkuszu spisu z natury) tylko jeden raz.

O ile dwie pierwsze zasady są możliwe do spełnienia w zasadniczym zakresie, o tyle z zasadą jednokrotności, zwłaszcza w większych i przepełnionych magazynach, w których ten sam artykuł jest złożony w kilku, kilkunastu lub kilkudziesięciu miejscach w danym polu spisowym, są na ogół duże kłopoty. Czasami wynika to z niedbalstwa i opieszałości, czasami ze złych warunków lokalowych, a głównie z ciasnoty. Jeżeli nie zrobiło się tego wcześniej, to trudno doprowadzić do uporządkowania magazynu pod tym względem na czas spisu, gdyż byłoby to zbyt kosztowne i czasochłonne.

W takiej sytuacji trzeba się pogodzić z faktem, że takie rozwiązanie bardzo komplikuje ustalenie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych, dokonywanie kompensat niedoborów z nadwyżkami itp. Wówczas należy odstąpić od przestrzegania zasady jednokrotności i wpisywać do arkuszy spisowych dany składnik kilkakrotnie.

UWAGA

Jeżeli zespół spisowy zastanie pozycje składników nieuporządkowane, to nie można rozrzuconych składników zliczać z kilku miejsc, lecz należy je kilkakrotnie wprowadzać do arkuszy spisowych. Inaczej nie uniknie się niedokładności w spisie.

Dla prawidłowego przygotowania składników majątku oraz rejonu spisowego do inwentaryzacji ważne jest również zapewnienie tym składnikom jednoznacznych, precyzyjnych oraz urzędowo używanych oznaczeń właściwymi nazwami i symbolami, stosowanymi w zakładowym indeksie gospodarki magazynowej oraz w księgowości. Brak konsekwencji w tym względzie również utrudnia inwentaryzację, jej wycenę, ustalenie różnic i rozliczenie wyników spisów.

Niejednokrotnie zespoły spisowe dają upust fantazji, stosując różne potoczne lub przypadkowe określenia, niekiedy różne na te same artykuły, wpisywane w różnych pozycjach spisu. Przy rozliczaniu inwentaryzacji nie sposób zsynchronizować ze sobą takich pozycji, zwłaszcza gdy występują w nich nadwyżki bądź niedobory. Oparte na takim materiale prace rozliczeniowo-weryfikacyjne oraz wyjaśniające trwają w nieskończoność, uniemożliwiając spełnienie ustawowego wymogu ujęcia wyników inwentaryzacji w księgach roku, na który przypadł jej termin.

Głównymi przyczynami tych niepowodzeń są zaniedbania we właściwym przygotowaniu pól spisowych do inwentaryzacji.

Kolejny problem to takie przygotowanie materiałów, których ilość ustala się na podstawie szacunkowych obmiarów i obliczeń, aby wyniki szacunku były zbliżone do rzeczywistości. Chodzi tu o inwentaryzację artykułów zwałowych, masowych, sypkich, przestrzennych, znajdujących się w niedostępnych zbiornikach itp. Przygotowanie do inwentaryzacji powinno polegać np. na odpowiednim sprzymowaniu niektórych z tych zapasów.

3. Przeprowadzenie inwentaryzacji

Przeprowadzenie inwentaryzacji poprzedza wydanie wewnętrznego zarządzenia kierownika jednostki. Następnie należy określić odpowiednią dla danego składnika majątku metodę inwentaryzacji.

3.1. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji

Inwentaryzację roczną należy przeprowadzać na podstawie wewnętrznego zarządzenia kierownika jednostki. Zarządzenie to należy stosować w każdym przypadku przeprowadzenia inwentaryzacji składników w drodze spisu z natury.

Zarządzenie wydaje kierownik jednostki i wręcza je przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub osobie wykonującej te czynności, odpowiedzialnej za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji. Bez względu na formę

tego dokumentu powinien on być podpisany przez kierownika jednostki lub upoważnioną przez niego osobę. Po przeprowadzeniu inwentaryzacji zarządzenie pozostaje w aktach komórki prowadzącej dokumentację inwentaryzacyjną.

Wzór 4. Zarządzenie wewnętrzne kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji rocznej

.....
(pieczęć jednostki)

ZARZĄDZENIE NR.....

w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji

Zarządzam przeprowadzenie spisu z natury:

1. Nazwa – oznaczenie inwentaryzowanego punktu – obiektu

2. Osoba materialnie odpowiedzialna

3. Rodzaj inwentaryzacji
(okresowa, zdawczo-odbiorcza, inna)

4. Rodzaj składników majątku objętych spisem:

5. Termin rozpoczęcia zakończenia spisu z natury.

6. Spis należy przeprowadzić według stanu na dzień

7. Inwentaryzację przeprowadzi komisja w składzie:
1)
2)
3)

Osoby powołane na członków komisji zobowiązane są do rzetelnego i prawidłowego – zgodnie z obowiązującymi przepisami – przeprowadzenia spisu z natury.

8. Arkusze spisowe o numerach wydano przewodniczącemu zespołu.

9. Arkusze spisu wypełnia się w egzemplarzach.

10. W toku spisu komisja dokonuje/nie dokonuje* wyceny stanu zapasów.

11. Wycenę należy dokonać w cenach

12. Składniki majątku niepełnowartościowe, nadmierne należy spisać na oddzielnych arkuszach.

13. Po zakończeniu spisu komisja dokonuje/nie dokonuje* wyliczenia wstępnego.

.....
(podpis)

* niepotrzebne skreślić

Wzór 5. Załącznik do zarządzenia w sprawie inwentaryzacji rocznej powołujący komisję inwentaryzacyjną

Wykaz członków komisji inwentaryzacyjnej powołanych
na okres od dnia do odwołania

Lp.	Imię i nazwisko	Stanowisko	Funkcja w komisji
1.			przewodniczący
2.			z-ca przewodniczącego
3.			sekretarz
4.			członek

.....
(data)

.....
(kierownik jednostki)

22 PORADNIK GAZETY PRAWNEJ nr 11 (897) zabezpieczony wate...

INFORLEX

Wzór 6. Załącznik do zarządzenia w sprawie inwentaryzacji rocznej powołujący zespół spisowy

Wykaz członków zespołów spisowych					
Lp.	Pole spisowe		Spis na dzień	Terminy od – do	Skład zespołu spisowego
	nazwa	nr			
					przewodniczący członek członek
					przewodniczący członek członek
					przewodniczący członek członek
..... (data)			 (kierownik jednostki)		

3.2. Spis z natury

Najbardziej wiarygodną metodą inwentaryzacji zgodnie z uor jest spis z natury. Jest to podstawowa metoda inwentaryzacji. Polega na policzeniu (zważeniu, zmierzeniu) ilości danego składnika aktywów. Następnie należy ustaloną ilość, tj. ilość rzeczywistą, porównać z zapisem w księgach rachunkowych.

Metodą tą są inwentaryzowane następujące składniki aktywów i pasywów jednostki:

- aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych),
- papiery wartościowe w postaci materialnej
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych,
- środki trwałe, z wyjątkiem tych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, oraz gruntów,
- nieruchomości zaliczane do inwestycji,
- maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.

! UWAGA
Spisem z natury należy objąć także aktywa obce, będące własnością innych podmiotów, znajdujące się w jednostce w celu ich przechowywania, sprzedaży, przetwarzania lub używania. Nie mają obowiązku inwentaryzacji obcych składników aktywów jednostki świadczące usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

Ustawa podaje terminy inwentaryzacji. Generalną zasadą jest, że inwentaryzację (na przykład metodą spisu z natury) można rozpocząć w dowolnym dniu, nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego. Oznacza to, że jeżeli rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym – nie wcześniej niż 1 października. Zakończenie powinno nastąpić do 15 dnia następnego roku, tj. do 15 stycznia. Jednostka powinna wybrać taki dzień inwentaryzacji, w którym zasoby są najniższe, np. w jednostkach handlu opałem – przed sezonem grzewczym, a w jednostkach produkcji roślinnej – przed żniwami lub zbiorem plonów itp. Ponieważ żniwa lub zbiór plonów mają miejsce w połowie roku kalendarzowego, jednostka powinna rozważyć dwa rozwiązania:

- dostosowanie roku obrotowego do sezonowości działalności,
- objęcie posiadanych zapasów materiałów, towarów, produktów i półproduktów ewidencją ilościowo-wartościową i składowanie ich na terenie strzeżonym.

W pierwszym przypadku inwentaryzacja będzie sporządzana przy faktycznie najniższych stanach zapasów. W drugim inwentaryzacja może być przeprowadzana w dowolnym momencie, raz w ciągu dwóch lat.

Data inwentaryzacji powinna przypadać na dzień kończący okres sprawozdawczy (miesiąc, kwartał), ponieważ wtedy bez problemów można ustalić stan ewidencyjny na ten dzień i wyznaczyć różnice inwentaryzacyjne. Od tej zasady istnieje wyjątek. Aktywa pieniężne, papiery wartościowe, produkcję niezakończoną oraz zapasy materiałów, towarów i produktów gotowych, które zostały zaliczone do kosztów w momencie zakupu lub wytworzenia, a które nie zostały zużyte do dnia bilansowego, należy bezwzględnie zinwentaryzować na dzień bilansowy.

3.2.1. Organizacja inwentaryzacji w drodze spisu z natury

20 lipca 2016 r. Komitet Standardów Rachunkowości przyjął nowe stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Wydanie stanowiska jest odpowiedzią na powszechność problemów, jakie w praktyce stwarza inwentaryzacja zapasów tą metodą. W stanowisku przedstawiono dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji zapasów. Właściwa organizacja i prawidłowy, a zarazem sprawny przebieg spisu z natury decydują bowiem o wiarygodności jego rezultatów, jednocześnie pozwalają na zmniejszenie czaso- i kosztochłonności czynności spisowych oraz ograniczenie zakłóceń działalności jednostki podczas spisu.



UWAGA

Stanowisko odnosi się tylko do zapasów i nie zawiera wskazówek dotyczących m.in. środków trwałych.

Organizacja inwentaryzacji rocznej zależy od wielkości jednostki. W małej jednostce podstawą spisu może być pisemne polecenie kierownika jednostki, zawierające przedmiot i termin spisu oraz osoby spisujące, termin wyceń inwentaryzacji, ustalenia różnic i ich rozliczenia. W większej jednostce czynnością poprzedzającą inwentaryzację roczną jest wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji rocznej przez kierownika jednostki, wyznaczającego tzw. pola spisowe, określającego zespoły spisowe, osoby zobowiązane do uzgodnienia sald rozrachunków oraz weryfikacji pozostałych aktywów i pasywów. Ponadto zarządzenie powinno zawierać harmonogram czynności inwentaryzacyjnych, od szkolenia wstępnego po rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych.

Aby inwentaryzacja w drodze spisu z natury przebiegała sprawnie, zespół spisowy powinien się do niej odpowiednio przygotować. Po przybyciu do rejonu spisowego (magazynu, sklepu, hurtowni itd.) zespół spisowy najpierw dokonuje ogólnego (wstępnego) oglądu stanu przygotowania pola spisowego i znajdujących się w nim, podlegających spisowi składników majątkowych. Sprawdza, czy składniki mają oznaczenia umożliwiające identyfikację oraz czy użyto w spisie właściwej nazwy i symbolu składnika, czy zamknięcia pomieszczeń rejonu umożliwiają podział kluczy na czas przerw w spisie w sposób uniemożliwiający wejście do tych pomieszczeń tylko części osób biorących w nim udział, czy właściwie sprzymowano artykuły zwałowe, czy są sprawne i aktualnie legalizowane przyrządy i narzędzia pomiarowe, czy znajdują się niezbędne urządzenia, czy artykuły o tej samej nazwie, symbolu i cenie (czyli te same) są zgromadzone w jednym miejscu (zasada jednokrotności), czy ewidencja prowadzona przez osoby odpowiedzialne materialnie została odpowiednio uzgodniona z księgowością (na dzień inwentaryzacji lub na koniec ostatniego dnia miesiąca).

Przewodniczący zespołu jest zobowiązany zabezpieczyć ewidencję inwentaryzowanych składników w sposób uniemożliwiający korzystanie z niej w czasie spisu (jeżeli nie zrobiła tego komisja inwentaryzacyjna). Sprawdza też, czy zostały pobrane za pokwitowaniem odpowiednie formularze (np. arkuszy spisowych), odpowiednio ostemplowane, ponumerowane i zaparafowane przez wyznaczonego członka komisji lub pracownika księgowości (stosownie do postanowień instrukcji inwentaryzacyjnej) i w wystarczającej ilości w stosunku do liczby spisywanych składników.

Spis z natury należy przeprowadzić w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za składniki majątku objęte spisem.

Przed rozpoczęciem spisu komisja inwentaryzacyjna powinna pobrać od osoby materialnie odpowiedzialnej za inwentaryzowane składniki majątku pisemne oświadczenie o ujęciu w ewidencji magazynowej wszystkich dowodów przychodu i rozchodu oraz o uzgodnieniu stanu ewidencji magazynowej z ewidencją księgową. Należy także sprawdzić stan zabezpieczenia spisywanych składników majątkowych przed niekontrolowanym ruchem osób niezwiązanych z czynnościami spisowymi.

Stany magazynowe co pewien czas (raz na miesiąc, raz na kwartał) powinny być uzgadniane z ewidencją księgową. Na pewno należy dokonać takich uzgodnień na dzień inwentaryzacji. Ponadto należy uporządkować posiadany majątek, tzn. zdjąć ze stanu składniki nieprzydatne, uszkodzone, przeterminowane i przekazać je do likwidacji. Jest to zadanie osób materialnie odpowiedzialnych, które poza tym powinny pogrupować jednakowe składniki w jednym miejscu i oznakować je w widoczny sposób, ułatwiający identyfikację podczas spisu z natury, a artykuły sypkie (zboże, węgiel, piasek itp.) odpowiednio sprzymować.

Wzór 7. Oświadczenie wstępne osób odpowiedzialnych materialnie

Oświadczenie wstępne osób odpowiedzialnych materialnie	
Imiona i nazwiska	Funkcje
1.	
2.	
3.	

Rejon (pole) spisowy (magazyn, sklep itp.) nazwa
 symbol nr miejsce położenia

Oświadczenie

Oświadczam(y), że wszystkie znajdujące się w rejonie spisowym składniki, za które przyjąłem/jęłam/jeliśmy materialną odpowiedzialność, zostały poprawnie udokumentowane w sposób określony w przepisach obowiązujących w naszej jednostce. Dowody księgowe dokumentujące wszystkie operacje gospodarcze zostały zrealizowane i ujęte w prowadzonej przeze mnie/przez nas ewidencji, a następnie przekazane do księgowości.

Ostatnie numery dowodów obrotu magazynowego (sklepu) były następujące:

Rodzaj dowodu numer data

Rodzaj dowodu numer data

Rodzaj dowodu numer data

Stany prowadzonej przeze mnie (nas) ewidencji zostały uzgodnione z ewidencją księgową na dzień Pole spisowe przygotowaliśmy do inwentaryzacji zgodnie z ustaleniami zarządzenia wewnętrznego i narady szkoleniowej. Do zabezpieczenia powierzonego nam mienia i do składu zespołu spisowego nie zgłaszamy zastrzeżeń/zgłaszamy następujące zastrzeżenia

.....

.....
 (data)

.....
 (podpisy osób odpowiedzialnych materialnie)

3.2.2. Osoby przeprowadzające inwentaryzację

Inwentaryzację metodą spisu z natury przeprowadza powołana w tym celu **komisja inwentaryzacyjna**, która może się dzielić na zespoły spisowe.

Komisję inwentaryzacyjną (stałą albo do wykonania określonego zadania) powołuje kierownik jednostki. Wyznacza on także jej przewodniczącego. Następuje to również wtedy, gdy przeprowadzenie spisu z natury powierzono podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Kierownik jednostki może też pełnić funkcję przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. W jednostkach, w których średnioroczne zatrudnienie nie przekracza 10 osób, zadania komisji inwentaryzacyjnej może wykonywać jedna osoba (komisarz spisowy).

Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest zorganizowanie inwentaryzacji drogą spisu z natury, jej przeprowadzenie, wyjaśnienie powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych i przedłożenie kierownikowi jednostki propozycji ich rozliczenia. Czynności spisowe może wykonywać komisja inwentaryzacyjna, odrębnie powołana przez kierownika jednostki, a na jej wniosek – zespoły spisowe lub mieszane zespoły spisowe, w skład których wchodzi jeden członek komisji inwentaryzacyjnej. Powołanie komisji inwentaryzacyjnej składającej się z większej liczby członków i podzielenie jej na zespoły spisowe jest uzasadnione, gdy majątek objęty spisem jest duży lub położony w różnych miejscach. Wydzielenie zespołów pozwoli na spisywanie w tym samym czasie różnych składników majątku, dzięki czemu cały spis przebiegnie sprawniej.

Członkami komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych są pracownicy jednostki lub osoby niebędące jej pracownikami, znające przepisy dotyczące inwentaryzacji, w tym zasady przeprowadzania spisu z natury. Członkowie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinni posiadać wiedzę i umiejętności z przedmiotu i techniki spisu z natury poszczególnych rodzajów składników oraz zasad dokumentowania jego wyników, jak również oceny przydatności składników (uszkodzonych, niepełnowartościowych) oraz trybu postępowania z pasami obcymi.

W skład zespołu spisowego wchodzi co najmniej dwie osoby, które potrafią zidentyfikować i ocenić stan spisanych składników. W jednostkach o średniorocznym zatrudnieniu nieprzekraczającym 10 osób czynności spisowe może przeprowadzać jedna osoba, jeżeli niemożliwe lub ekonomicznie nieuzasadnione jest zaangażowanie do spisu co najmniej dwóch osób.

W małych i średnich jednostkach często do spisu z natury doraźnie powołuje się osoby na co dzień zajmujące się innymi zadaniami. Aby przygotować się do spisu, zaleca się przeprowadzenie instruktażu członków komisji i zespołów spisowych oraz osób odpowiedzialnych za składniki majątku. W trakcie szkolenia należy omówić techniki, jakie będą stosowane podczas inwentaryzacji, dokumentację inwentaryzacji i sposoby jej sporządzania. Jest to bardzo

istotne zagadnienie, ponieważ wyniki nieprawidłowo przeprowadzonej lub udokumentowanej inwentaryzacji mogą zostać podważone przez osoby odpowiedzialne lub organy kontrolne i tym samym inwentaryzacja nie spełni swojego zadania.

Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:

- a) odpowiedzialne za składniki objęte spisem z natury,
- b) prowadzące ewidencję księgową majątku objętego spisem z natury,
- c) niebędące w stanie – z innych względów – zapewnić rzetelności i bezstronności spisu, np. osoby mające dostęp do stanów ewidencyjnych zapasów magazynowych.

Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej wyznacza spośród jej członków jednego lub więcej kontrolerów spisowych, których zadaniem jest nadzór nad rzetelnym i poprawnym wykonywaniem czynności spisowych i udział w pomiarach szacunkowych. W razie stwierdzenia, że czynności spisowe nie są dokonywane poprawnie, kontroler spisowy jest uprawniony do zarządzenia ich ponownego przeprowadzenia.

3.2.2.1. Przeprowadzanie inwentaryzacji majątku drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)

Cele i zasady przeprowadzania inwentaryzacji majątku drogą spisu z natury dokonywanego przez podmiot zewnętrzny (w ramach outsourcingu) są takie same jak spisu przeprowadzanego własnymi siłami jednostki.

Umowa o przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury, zawarta z podmiotem zewnętrznym, określa co najmniej wymagania co do jej zakresu, przedmiotu, daty spisu, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych, sposobu prezentacji wyników spisu (rodzaje dokumentów). Zakres tej umowy może obejmować cały zakres inwentaryzacji majątku drogą spisu z natury, w tym: przygotowanie jednostki do spisu (np. wskazanie sposobu uporządkowania zapasów, przygotowanie części dokumentacji lub jej wzorów, wydzielenie i oznaczenie pól spisowych), przeprowadzenie czynności spisowych i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych. Umowa może też być ograniczona wyłącznie do czynności spisowych wraz z udokumentowaniem wyników spisu.

Jednostka zlecająca podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację majątku drogą spisu z natury nadzoruje jego przebieg, aby upewnić się co do rzetelności wyników spisu, oraz dokonuje odbioru wyników spisu. Zlecenie inwentaryzacji podmiotowi zewnętrznemu nie zwalnia od powołania komisji inwentaryzacyjnej (komisarza spisowego).

UWAGA



Jeżeli zleconą podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację majątku drogą spisu z natury wykonuje biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe zleceniodawcy, należy zapewnić, aby osoby wykonujące czynności spisowe (członkowie zespołów spisowych) nie były bezpośrednio zaangażowane w prowadzenie ksiąg rachunkowych zleceniodawcy, a w szczególności, aby nie miały dostępu do informacji o stanach ewidencyjnych składników majątku.

3.2.3. Rozpoczęcie spisu

Spis z natury rozpoczyna w wyznaczonym terminie (data, godzina) i miejscu (w jednym lub kilku) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji po upewnieniu się, że:

- a) zespoły spisowe są w kompletnym składzie i są obecne osoby odpowiedzialne za zapasy będące przedmiotem spisu,
- b) zespoły spisowe otrzymały za pokwitowaniem w zestawieniu kontrolnym wystarczającą liczbę odpowiednio oznakowanych dokumentów (np. arkuszy) spisowych i niezbędne wyposażenie,
- c) dane o stanie ilościowym zapasów objętych spisem są niedostępne zespołom spisowym,
- d) osoby odpowiedzialne za objęte spisem zapasy złożyły księgowemu pisemne oświadczenia, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu objętych spisem zapasów zostały mu przekazane, a na oświadczeniu podano numery lub inne znamiona ostatnich dowodów przychodu i rozchodu.

UWAGA



Jeżeli którykolwiek z warunków nie jest spełniony, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji podejmuje odpowiednie działania zaradcze, zapewniające prawidłowy przebieg spisu z natury.

Zespół spisowy powinien mieć zapewnioną możliwość bieżącego kontaktu z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej lub innym członkiem komisji upoważnionym do podejmowania decyzji.

3.2.4. Ustalenie ilości spisywanych składników

Składniki obejmowane spisem z natury są rzeczami, które dają się policzyć, zważyć, zmierzyć. Procedury ustalania ilości inwentaryzowanych składników występujących w dniu spisu zależą od jednostek miary, w jakich są wyrażane poszczególne rzeczy, od ich postaci, warunków przechowywania, dostępności, jak również od stopnia wyposażenia w specjalistyczne urządzenia, narzędzia i aparaty pomiarowe wykorzystywane nie tylko w czasie inwentaryzacji. Spisywane ilości można łatwiej ustalić, jeśli pola spisowe będą wyposażone w nowoczesne urządzenia pomiarowe (np. wagę runa owczego lub przedzą wełnianą czy innych surowców higroskopijnych należy ustalić z uwzględnieniem stopnia zawilgocenia i zrelacjonować w stosunku do wagi przy wilgotności standardowej, stosowanej w obrocie). Dlatego pracę zespołu ułatwiłoby wyposażenie jednostki w stosowne wilgotnościomierze, które wskazywałyby wagę, jaką miałyby surowiec w warunkach standardowych (tzn. wagę handlową).

Istotne znaczenie ma też posługiwanie się zarówno w ewidencji, jak i w czasie inwentaryzacji właściwymi dla danych składników jednostkami miary.

W praktyce występują najczęściej następujące rodzaje jednostek miary:

- jednostki miary pochodne od sztuk (same sztuki czy egzemplarze, komplety, arkusze),
- jednostki miary pochodne od wagi (np. kilogramy),
- jednostki miary typu gabarytowego – wyprowadzone od miary długości (np. metry bieżące), wyprowadzone od miary powierzchni (np. metry kwadratowe), wyprowadzone od miary przestrzeni (np. metry sześciennie).

Jeżeli właściwy pomiar następuje z użyciem innej jednostki miary niż przyjęta w ewidencji księgowej, to w arkuszu spisowym zamieszcza się odpowiednią uwagę, na przykład: ustala się liczbę arkuszy blachy określonej grubości i rodzaju, a następnie mnoży przez wagę arkusza, wyznaczoną przez próbne zważenie jednego lub kilku arkuszy. W przypadku innych składników może być konieczne zastosowanie odpowiednich tabel przeliczeniowych, np. przeliczenie objętości paliwa na kilogramy z użyciem współczynnika uwzględniającego m.in. temperaturę otoczenia.

Jeśli waga spisywanego składnika zmienia się w zależności od czynników atmosferycznych, na przykład wilgotności powietrza, to w przypadku asortymentu znajdującego się w oryginalnym nienaruszonym opakowaniu (np. bele bawełny, rolki wełny mineralnej) przyjmuje się wagę deklarowaną na opakowaniu.

PRZYKŁAD 3²

Spis z natury w innych jednostkach miary niż stosowane w ewidencji księgowej

W sklepie rowerowym jednym ze spisywanych asortymentów zapasów są śruby stalowe o różnych wielkościach. Ich ewidencję ilościową jednostka prowadzi w sztukach. Jednak ze względu na znaczne ilości zapasu śrub ich przeliczanie podczas spisu byłoby zbyt czasochłonne. Jednostka zdecydowała się więc przeprowadzić spis z natury – po sprawdzeniu, że są to wyłącznie śruby stalowe – drogą zważenia (a nie liczenia) znajdujących się w sklepie śrub, które następnie przeliczono na sztuki według ustalonej przez zespół spisowy wagi jednostkowej.

W toku spisu stwierdzono, że waga zapasu wynosi:

- śruba A (do hamulców) – 1330 g,
- śruba B (do przerzutek) – 2740 g.

Waga jednostkowa śruby A wynosi 0,25 g, śruby B – 0,57 g.

Ustalenie liczby spisywanych śrub:

- śruby A: łączna waga 1330 g : 0,25 g/szt. = 5320 sztuk,
- śruby B: łączna waga 2740 g : 0,57 g/szt. = 4807,02 sztuki ~ 4807 sztuk.

Wynikająca z przeliczenia niecałkowita liczba sztuk śrub B mieści się w granicach dopuszczalnej niedokładności, spowodowanej możliwym błędem pomiaru (skalowanie wagi użytej podczas spisu), jak i tolerancji wagowej przedmiotu, np. waga śruby B może wynosić 0,57 g z dokładnością +/-0,002 g.

Poprawność pomiaru w dużej mierze zależy od liczby członków zespołu spisowego oraz osób odpowiedzialnych materialnie. Przy dwuosobowym zespole spisowym i jednoosobowej obsłudze inwentaryzowanego rejonu spisowego sytuacja jest bardziej kłopotliwa, gdyż trudno jest np. magazynierowi wyłowić ewentualne pomyłki zespołu spisowego. Najczęściej asystuje on członkowi zespołu (z zasady jego przewodniczącemu), który ustala ilość inwentaryzowanych składników, nie jest zaś w stanie śledzić, co i jak wpisuje do arkusza spisowego drugi członek zespołu spisowego. Najwięcej błędów w arkuszach spisowych, a zatem i w całej inwentaryzacji przeprowadzonej w danym polu spisowym, powstaje właśnie w tym momencie, tj. na styku ustalenia ilości, podania tej ilości do wpisania i wpisania jej do arkusza spisowego.

² Stanowisko KSR z 20 lipca 2016 r. w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów.

UWAGA



Gwarancją poprawności spisu jest jasny i precyzyjny podział zadań między członków zespołu spisowego i osoby odpowiedzialne materialnie.

Bardzo istotne z punktu widzenia zarówno sprawności przebiegu, jak i poprawności wyników spisu jest także zastosowanie racjonalnej kolejności liczenia. Może ono odbywać się dwiema zasadniczymi metodami:

- 1) zachowania kolejności liczenia zgodnie z kolejnością ułożenia składników w polu spisowym (bez względu na asortyment),
- 2) zachowania kolejności podporządkowanej rodzajowi asortymentu, bez względu na kolejność ułożenia. Jest to metoda zgodna z zasadą jednokrotności.

Zdecydowanie odradzamy stosowanie drugiej metody.

UWAGA



Już spisane składniki należy oznaczyć, aby zapobiec ich powtórnemu spisaniu.

Poważnych problemów może dostarczyć ustalenie ilości artykułów występujących masowo, w dużych partiach, których dokładne zliczenie, zmierzenie lub zważenie – ze względu na charakter, gabaryty, sposób składowania i inne cechy – może być trudne. Z reguły ich ilości ustala się na podstawie szacunku (przybliżonych obmiarów itp.). Dotyczy to zwłaszcza tzw. artykułów zwałowych (jak żwir, węgiel, koks), paliw płynnych i różnego rodzaju chemikaliów przechowywanych w zbiornikach o określonych gabarytach (np. oleje napędowe), tzw. artykułów sypkich, jak mąka, ziarno zbóż, kasze, otręby i inne pasze treściwe, znajdujące się w silosach, zasobnikach, przymach itp.

Przy pomiarze szacunkowym wyznacza się akceptowaną (dopuszczalną) niedokładność pomiaru. W zarządzeniu kierownika w sprawie inwentaryzacji lub w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki określa się:

- asortymenty zapasów, których stan ustala się drogą pomiaru szacunkowego,
- akceptowany, w związku z niedokładnością techniki szacowania, przedział różnicy między stanem ustalonym drogą pomiaru szacunkowego a stanem ewidencyjnym. Jeżeli różnica stanów mieści się w akceptowanym przedziale, za stan rzeczywisty uznaje się stan ewidencyjny.

Przy ustalaniu ilości składników występujących masowo dobrze jest dysponować odpowiednimi przyrządami. Określonych obmiarów i wyliczeń powinny dokonywać osoby z odpowiednim przygotowaniem technicznym lub technologicznym. W celu oszacowania ilości zapasy tych składników i ich składy powinny być odpowiednio przygotowane, np. węgiel lub koks powinien być sprzymowany, a przyjęcia i rozchody magazynowe powinny być tak organizowane, aby zwał zachowywał przybliżone parametry przymy. Jeżeli nie jest to możliwe na bieżąco, to przynajmniej należy dokonać odpowiednich przygotowań w tym kierunku (np. dokonać sprzymowania) na potrzeby inwentaryzacji.

Przykładowo pomiar szacunkowy zapasów, które można uformować w bryły, polega na ustaleniu stanu ilościowego zapasów w dwóch etapach:

- a) hałdy, w których są składowane zapasy, formuje się w odpowiedni kształt, możliwie najbardziej zbliżony do bryły geometrycznej, na przykład równoległościanu, ostrosłupa foremego lub stożka; pomiar parametrów takiej bryły i zastosowanie odpowiednich wzorów matematycznych pozwala obliczyć jej objętość; można zrezygnować z formowania brył, jeżeli dokładniejsze wyniki pomiaru uzyska się, angażując wyspecjalizowane osoby, na przykład geodetów bądź korzystając z usług innych specjalistów;
- b) następnie ustala się stan ilościowy składnika, mnożąc objętość tej bryły przez ciężar właściwy zapasu; jeżeli ciężar ten nie jest znany, waży się kilka próbek pobranych z różnych części hałdy i ustala przeciętny ciężar właściwy; w przypadku zapasów wrażliwych na czynniki środowiskowe (wilgotność, temperatura) jest wskazane odpowiednie przeliczenie z uwzględnieniem wahań ich ciężaru właściwego.

UWAGA



Pomiar szacunkowy zapasów sypkich przeprowadzają zazwyczaj osoby z uprawnieniami do szacowania, w obecności kontrolera spisowego.

Jeżeli tak ustalone ilości niezbyt istotnie odchylają się od stanów ewidencyjnych, za ilość z natury przyjmuje się stany ewidencyjne. Gdy odchylenia są duże, wraca się do sprawy, poprawia przymy, szuka się sposobu dokładniejszego określenia ilości lub po prostu:

- jeśli jest to możliwe, dokonuje się dokładnego ważenia, liczenia, mierzenia,

- jeśli jest to niemożliwe (np. w przypadku kadzi, pojemników, zasobników, silosów – o trudnym do ustalenia stopniu zapełnienia zbiornika), odkłada się dokładne rozliczenie do momentu opróżnienia pojemników, ukształtowania się niskich stanów itp. (w trybie określonym w instrukcji inwentaryzacyjnej).

PRZYKŁAD 4³

Pomiar szacunkowy zapasów sypkich

W młynie przechowuje się zakupione ziarno pszenicy i żyta w silosach o kształcie walców. Wszystkie silosy mają identyczne wymiary: średnica 6 m oraz wysokość 6,5 m. Silosy są wewnątrz wyskalowane. Spis z natury ziarna przechowywanego w silosach przebiega następująco:

- 1) przed pomiarem jest oceniana górna powierzchnia zapasów w silosie pod kątem ewentualnych znaczących nierówności powierzchni (duże zagłębienia lub wybrzuszenia) i w razie potrzeby wyrównuje się takie nierówności, np. przez nadmuch powietrza;
- 2) ustala się poziom górnej powierzchni ziarna na podstawie podziałek znajdujących się w skali zamieszczonej na wewnętrznej ścianie zbiornika;
- 3) w arkuszu spisowym zapisuje się poziom wypełnienia silosu w metrach z zaokrągleniem do 0,1 m.

W celu przeliczenia stanu ziarna na tony stosuje się wzór matematyczny na objętość walca ($V = \pi \times r^2 \times h$, gdzie: r – promień podstawy oraz h – wysokość walca), uwzględniając właściwości fizyczne zbóż (ciężar 1 m³, w zależności od wilgotności, wynosi: dla pszenicy 750–800 kg, dla żyta 650–750 kg).

Uwzględniając stopień wilgotności ziarna, przyjęto do przeliczeń wagowych następujący ciężar: pszenicy – 800 kg/m³, żyta – 750 kg/m³.

Podczas spisu ustalono, że poziom wypełnienia silosu wynosi dla:

- a) pszenicy – 4 m,
- b) żyta – 2,2 m.

Przeliczenie zapasów ziarna podlegających spisowi:

a) pszenica:

- objętość: $\pi \times 32$ (promień silosu w metrach) $\times$ 4 (spisana wysokość w metrach) = 113,04 m³,
- waga: 113,04 m³ $\times$ 800 kg/m³ = 90 432 kg = 90,432 t;

b) żyto:

- objętość: $\pi \times 32$ (promień silosu w metrach) $\times$ 2,2 (spisana wysokość w metrach) = 62,17 m³,
- waga: 62,17 m³ $\times$ 750 kg/m³ = 46 627,5 kg = 46,628 t.

Uzyskane wyniki są wielkościami przybliżonymi ze względu na to, że:

- nie jest możliwe uzyskanie idealnie gładkiej powierzchni silosu,
- pomiar poziomu ziarna następuje z dokładnością do 0,1 m,
- stopień wilgotności ziarna został przyjęty na podstawie subiektywnej oceny.

Wyniki spisu składnika zapasów drogą pomiaru szacunkowego wpisuje się do arkusza spisowego na ogólnych zasadach. Jednocześnie do arkusza dołącza się protokół pomiaru, w którym podaje się dane stanowiące podstawę szacunku (rodzaj bryły, jej wymiary, ciężar właściwy składnika zapasów, jego waga). Protokół podpisuje zespół spisowy i ewentualnie kontroler spisowy.

Natomiast spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych polega na przeliczeniu liczby opakowań zbiorczych i przemnożeniu jej przez podaną na nich deklarowaną zawartość pojedynczego opakowania, po uprzednim upewnieniu się, że z dużym prawdopodobieństwem stan deklarowany na każdym opakowaniu odpowiada rzeczywistości. W tym celu wybiera się jedno lub więcej przypadkowo, dowolnie, wybranych opakowań zbiorczych, otwiera je i liczy ich zawartość. Jeżeli wyniki wrywkowych ustaleń (rodzaj przechowywanego przedmiotu, jego ilość i jakość) są zgodne z danymi podanymi na opakowaniach, wówczas w toku spisu liczy się wyłącznie opakowania zbiorcze. W razie występowania niezgodności rzeczywistej zawartości wybranego opakowania zbiorczego z zadeklarowanym na nim stanem konieczne jest przeprowadzenie większej liczby prób. W przypadku istotnych niezgodności, stwierdzanych podczas kolejnych prób, zawartość wszystkich opakowań zbiorczych wymaga przeliczenia (sprawdzenia).

3.2.4.1. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie

Informatyczne wspomaganie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przyspiesza przebieg spisu i zmniejsza ryzyko błędów. Wspomaganie może polegać między innymi na:

³ Stanowisko KSR z 20 lipca 2016 r. w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów.

- a) elektronicznym wypełnianiu przez zespoły spisowe dokumentacji inwentaryzacyjnej, przede wszystkim arkuszy spisowych,
- b) korzystaniu ze specjalistycznego oprogramowania przeznaczonego do przeprowadzania spisu z natury lub podobnej funkcji w systemach księgowych, w szczególności zapewniających bieżące wykazywanie wyników spisu oraz tworzenie dokumentacji spisowej, w tym ustalanie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) przeprowadzaniu spisu za pomocą mobilnych urządzeń – skanerów, pod warunkiem uprzedniego oznaczenia składników zapasów stanowiących przedmiot spisu odpowiednimi kodami (oznaczeniami) identyfikującymi; skanery stosuje się do identyfikacji i liczenia składników zapasów (nie zapewniają one ustalenia wagi ani objętości); kolejne etapy spisu (sporządzanie arkuszy, ustalanie różnic) również następują z użyciem oprogramowania.

Przed przystąpieniem do spisu niezbędne jest uzgodnienie danych o zapasach zapisanych w skanerach z centralną bazą danych (bieżąca ewidencją księgową) i autoryzacja członków zespołu spisowego, aby umożliwić im korzystanie ze skanerów. Uzgodnienie dotyczy symboli (indeksów) składników zapasów, jednostek miary i ewentualnie opisu ich cech i lokalizacji, jeżeli są one weryfikowane podczas spisu. W czasie spisu zespół spisowy skanuje kody i weryfikuje odczytane przez skaner szczegółowe informacje o spisywanym składniku zapasów, np. jego cechy zewnętrzne, termin przydatności, umiejscowienie w magazynie. Stany i kody (oznaczenia) identyfikujące składniki zapasów są automatycznie zapisywane w pamięci skanerów, przy czym zespół spisowy nie ma możliwości modyfikowania tych zapisów. Po zakończeniu spisu wynik skanowania jest przekazywany do centralnego systemu informatycznego w celu sporządzenia arkuszy spisowych lub równoważnych im dokumentów. Ujawnione w trakcie spisu składniki zapasów o kodach nieuwjętych w bazie danych skanerów lub pozbawione kodu są spisywane według ogólnych zasad na papierowym arkuszu spisowym. Dokumenty spisowe są podpisywane elektronicznie albo tradycyjnie w zależności od przyjętego w systemie sposobu autoryzacji.

Sporządzenie dokumentów spisowych w formie elektronicznej jest możliwe pod warunkiem, że:

- a) zapisy uzyskują trwale czytelną postać podczas rejestrowania stanu zapasów stwierdzonego drogą spisu z natury,
- b) możliwe jest ustalenie osoby, która wprowadziła zapisy do dokumentów spisowych albo dokonała ich modyfikacji,
- c) stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia ustalonych drogą spisu z natury danych oraz kompletności i integralności (nienaruszalności) zapisów,
- d) dane źródłowe są odpowiednio chronione; jest zapewniona ich niezmienność przez wymagany okres przechowywania dokumentacji inwentaryzacyjnej.

3.2.5. Przyjmowanie i wydawanie składników w czasie spisów

Sprawą kłopotliwą i utrudniającą przebieg inwentaryzacji, a zwłaszcza jej rozliczenie, jest dopuszczenie do ruchu (wydawania i przyjmowania) składników w czasie trwania spisu z natury. Powinno się unikać takich sytuacji.

UWAGA



! Znajdujące się na określonym polu spisowym składniki majątku objęte spisem z natury nie powinny być wydawane ani przyjmowane do czasu zakończenia spisu. Jedną z prób ograniczenia tego typu problemów jest wydanie inwentaryzowanych składników wszystkim zainteresowanym na zapas, tak aby ich starczyło na czas trwania inwentaryzacji (oraz jej rozliczenia). Warto byłoby też podjąć próbę ograniczenia na ten czas dostaw z zewnątrz.

Nie zawsze jest to realne i możliwe, ponieważ zdarzają się różnego rodzaju awarie lub np. nadchodzi przetrzymywana na granicy dostawa od kontrahenta zagranicznego. Kierownik sklepu nie może też zaapelować do klientów, aby kupili towar na zapas, bo będzie inwentaryzacja.

Również w placówkach wewnętrznych, obsługujących szeroką gamę wydziałów wytwórczych, handlowych lub usługowych, nie da się całkowicie wyłączyć na czas inwentaryzacji przyjmowania i wydawania inwentaryzowanych składników. Mogłoby to bowiem spowodować przestoje produkcyjne oraz zakłócenia w realizacji zamówionych dostaw i usług, co mogłoby grozić utratą klientów.

Wydawanie i przyjmowanie składników należy zatem uznać za nieuniknione utrudnienie. Jednak operacje z tym związane trzeba w czasie spisu objąć określonym reżimem, jeśli chodzi o obieg dokumentów, ich grupowanie i oznaczanie specjalnymi symbolami.

UWAGA



! W wyjątkowych sytuacjach komisja inwentaryzacyjna może wyrazić zgodę na wydanie lub przyjęcie określonego składnika majątku, jeżeli jest to niezbędne dla zapewnienia normalnej działalności jednostki. Wydanie lub przyjęcie składnika majątku w tym przypadku powinno nastąpić na specjalnie oznaczonych dowodach magazynowych umożliwiających odpowiednie ich ujęcie w księgach rachunkowych.

PRZYKŁAD 5

Załóżmy, że w okresie od 20 listopada do 15 grudnia spółka przeprowadziła spis z natury wyrobów gotowych według stanu na 30 listopada roku obrotowego.

Wyrób P spisano 21 listopada, ustalając 300 szt. (stan ewidencyjny 302 szt.). 23 listopada przyjęto do magazynu 3000 szt. wyrobu P. Pod tą datą księgowość przyjmie do ewidencji ilościowo-wartościowej tego składnika 3000 szt. na zwiększenie, przez co według stanu na 30 listopada saldo wyniesie 3302 szt. Gdyby w tej sytuacji nie było żadnego działania, wówczas wynikłaby różnica inwentaryzacyjna, tj. niedobór na 3002 szt. (stan ewidencyjny 3302 minus stan rzeczywisty ze spisu 300 = 3002). Będzie to niezgodne z rzeczywistością i z logiką.

Można poprawnie ustalić różnice inwentaryzacyjne, opierając się np. na następującym rozumowaniu:

- stan rzeczywisty (spisany 21.11.2017 r.): 300 szt.,
- przyjęcie do magazynu nowej partii wyrobu (23.11.2017 r. PZ nr 81): 3000 szt.,
- razem stan rzeczywisty (skorygowany): 3300 szt.,
- stan ewidencyjny (na 30.11.2017 r.): 3302 szt.,
- niedobór: 2 szt.

Konieczne jest jednak odnotowanie na dowodach przychodu, np. „Przyjęto po wpisie wyrobu P do arkusza spisowego”, a ponadto w kolumnie „Uwagi” przy pozycji „Wyrób P” w arkuszu spisowym warto zapisać np. „po wpisaniu były obroty” (adnotacji tej nie dokonuje się w momencie wpisania do arkusza tej pozycji, bo wówczas jeszcze nie wiadomo, czy po wpisie będą obroty, lecz w momencie zrealizowania obrotu i dokonywania powyższej adnotacji na dowodzie – w tym przypadku przyjęcia).

PRZYKŁAD 6

W okresie od 20 listopada do 15 grudnia spółka przeprowadziła spis z natury wyrobów gotowych według stanu na 30 listopada roku obrotowego.

Wyrób R wpisano do arkusza spisowego 24 listopada, stwierdzając jego stan w ilości 336 szt. 27 listopada wydano 144 szt. tego składnika w celu wysłania odbiorcy, na podstawie dowodu Wz. Dowód ten księgowość ujęła pod tą datą jako rozchód w ewidencji ilościowo-wartościowej tej pozycji wyrobu. Po tej operacji stan księgowy (ewidencyjny) wyrobu R na 30 listopada wyniósł 180 szt. Gdyby sprawy pozostawić własnemu biegowi, przy rozliczeniu różnic inwentaryzacyjnych okazałoby się, że w tej pozycji wyrobów wystąpiła nadwyżka w wysokości 156 szt., co nie jest zgodne z prawdą. W przedstawionej sytuacji przy ustalaniu różnic należy postąpić następująco:

- stan faktyczny (z natury: 24.11 2017 r.): 336 szt.,
- zmniejszenie (rozchód 27.11.2017 r. Rw nr 17): 144 szt.,
- stan faktyczny skorygowany: 192 szt.,
- stan ewidencyjny (na 30.11.2017 r.): 180 szt.,
- nadwyżka (192 szt. – 180 szt.) = 12 szt.

Aby takie postępowanie było możliwe, trzeba zamieścić na dokumentach obrotu składnikami oraz na arkuszach spisów z natury odpowiednie adnotacje, bez których trudno byłoby to zrobić.

PRZYKŁAD 7

W okresie od 20 listopada do 15 grudnia spółka przeprowadziła spis z natury wyrobów gotowych według stanu na 30 listopada roku obrotowego.

Wyrób S wpisano do arkusza spisowego 1 grudnia w ilości 1640 m². 4 grudnia przyjęto dodatkowe 1000 m² tego artykułu. Operację tę księgowość ujęła w ewidencji ilościowo-wartościowej wyrobu S w grudniu, a więc nie będzie ona miała wpływu na stan ewidencyjny na koniec listopada, który wynosi 1640 m². Nie ma zatem potrzeby doprowadzania do porównywalności ani stanu według spisu z natury, ani stanu ewidencyjnego. Ważne jest jednak, aby tak jak w obydwu poprzednich przypadkach (przykład 5 i 6) na dowodach przyjęcia była zamieszczona adnotacja, że przyjęcia dokonano po wpisaniu tego artykułu do arkusza spisu z natury, które nastąpiło 1 grudnia.

PRZYKŁAD 8

W okresie od 20 listopada do 15 grudnia spółka przeprowadziła spis z natury wyrobów gotowych według stanu na 30 listopada roku obrotowego.

4 grudnia wydano wyrób T w ilości 240 m³, który 1 grudnia ujęto w arkuszu spisu z natury w ilości 258 m³. Podobnie jak w przykładzie 7 nie ma tu potrzeby doprowadzania do porównywalności ani stanu z natury, ani stanu z ewidencji, ponieważ są one porównywalne. Stan ewidencyjny powinien wynosić również 258 m³, a jeżeli jest inaczej, np. na 30 listopada wynosi on 262 m³, to powstanie autentyczny niedobór w ilości 4 m³ (262–258).

3.2.6. Sporządzanie arkuszy spisowych

Istotną kwestią jest prawidłowa dokumentacja przebiegu inwentaryzacji. Ustalone bowiem w trakcie spisu rzeczywiste ilości składników majątku komisja inwentaryzacyjna wpisuje na arkuszu spisu z natury. Szczegółowe zasady wydawania oraz wypełniania arkuszy spisu z natury powinny zostać określone w instrukcji inwentaryzacyjnej.

Arkusze inwentaryzacyjne są dowodami o charakterze kontrolnym. Najważniejszymi informacjami podanymi w tych arkuszach są rzeczywiste ilości poszczególnych składników stwierdzone w czasie trwania spisów, a następnie ich poprawna wycena. Wymóg wiarygodności arkuszy wymusza ponadto konieczność podania w nich wielu danych formalnych, m.in.:

- określenia nazwy jednostki i pola spisowego,
- odpowiedniego oznaczenia identyfikującego arkusz spisowy (pieczęć, numer, parafo osoby prowadzącej ewidencję),
- imion, nazwisk oraz podpisów osób dokonujących spisu, uczestniczących w nim (np. biegłego rewidenta dokonującego jego obserwacji) i materialnie odpowiedzialnych,
- dat i godzin rozpoczęcia i zakończenia spisu (odrębnie dla każdego arkusza),
- daty, na jaką przypada termin spisu (w sytuacji gdy spis trwa kilka dni, daty rozpoczęcia i zakończenia poszczególnych arkuszy będą w części różnić się od dnia, na który przypada spis),
- danych dotyczących spisywanych składników, a zwłaszcza:
 - numerów kolejnych poszczególnych pozycji,
 - symboli indeksu (cecha, numer, gatunek); najczęściej podaje się tu symbole występujące w zakładowym indeksie i używane w księgowości,
 - nazw składników (również zgodnych z indeksem i stosowanych w ewidencji),
 - jednostek miary,
 - ilości stwierdzonych w czasie spisu,
 - ustalenia ceny i wartości.

Tę ostatnią czynność w większości przypadków wykonuje księgowość po otrzymaniu arkuszy spisowych do dalszej obróbki, tj. dokonuje wyceny, ustala różnice inwentaryzacyjne, przeprowadza kompensaty itp. Jednak np. w punktach sprzedaży detalicznej lub gastronomicznej nierzadko stosuje się zasadę, że wycenę przeprowadza zespół spisowy, który następnie podsumowuje łączną wartość inwentaryzowanych składników, porównuje ją z raportem sklepowym (zakładu gastronomicznego) oraz dokonuje wstępnego rozliczenia, co często przesądza o uruchomieniu działalności sklepu, restauracji itp. po zakończeniu spisu.

UWAGA



W arkuszach spisowych nie pozostawia się niewypełnionych wierszy i kolumn.

W trakcie dokonywania czynności inwentaryzacyjnych często otwieranych jest równocześnie kilka arkuszy spisowych, w których ujmuje się odpowiednio:

- artykuły pełnowartościowe własne,
- własne artykuły niepełnowartościowe (uszkodzone, niechodliwe, nieprzydatne, występujące w nadmiarze itp.),
- obce składniki zarówno pełnowartościowe, jak i niepełnowartościowe (zamieszczając w uwagach adnotacje o stanie tych ostatnich).

W detalu i gastronomii w pierwszej pozycji spisu podaje się zazwyczaj kwotę przeliczonej gotówki pozostającej z ostatniego utargu.

Arkusze spisowe są sporządzane z zasady w dwóch egzemplarzach (przy spisie zdawczo-odbiorczym w trzech egzemplarzach). Oryginał jest przekazywany do księgowości, a kopię otrzymuje osoba odpowiedzialna materialnie.

UWAGA

! Osoby materialnie odpowiedzialne za spisywane składniki majątku powinny być obecne przy spisie, a po jego zakończeniu powinny złożyć oświadczenie, że nie wnoszą zastrzeżeń do prawidłowości przeprowadzonego spisu.

Jeśli wyceny zarówno poszczególnych pozycji, jak i całości spisu dokonuje zespół spisowy, na ostatniej stronie celowe jest zamieszczenie zestawienia stron (kart arkuszy) spisu z podaną łączną wartością, co umożliwia dokonanie wstępnego rozliczenia spisu.

Inwentaryzowane składniki należy ujmować w arkuszach spisowych po dokładnym ustaleniu ilości i po całkowitym upewnieniu się o poprawności tego ustalenia. Poprawność spisu gwarantuje ustalenie ilości przez członka (najczęściej przewodniczącego) zespołu spisowego oraz niezależne sprawdzenie tej ilości przez osobę odpowiedzialną materialnie.

W praktyce funkcjonują różne wzory formularzy spisów z natury. Dane z tych arkuszy są przenoszone do zestawień zbiorczych spisów z natury lub do zestawień różnic inwentaryzacyjnych. Ciekawą i wygodną formę arkusza spisu stanowi połączenie wzoru arkusza w jeden formularz z zestawieniem zbiorczym spisów z natury. Taki dokument sprzyja oszczędności czasu, gdyż nie powtarza się w obu formularzach nazw, symboli, jednostek miary oraz innych danych inwentaryzowanych składników.

Jednostka może także wykorzystać gotowe druki znajdujące się w sprzedaży, należy jednak pamiętać, że formularz arkusza spisu z natury z momentem jego oznaczenia (ponumerowania, opieczętowania) nabiera cech druku ścisłego zarachowania. Podlega zatem szczególnej kontroli i nie może być wymieniany na inny. Pobrane, lecz niewykorzystane druki muszą być zwrócone.

Wzór 8. Uniwersalny wzór arkusza spisu z natury

Arkusz spisu z natury nr 1 uniwersalny
Rodzaj inwentaryzacji – okresowa – roczna
Sposób przeprowadzenia – z natury

.....
(pieczęć)

Magazyn wyrobów gotowych
.....
(nazwa i adres jednostki inwentaryzacyjnej)

Stefan Berezowski
.....
(imię i nazwisko osoby materialnie odpowiedzialnej)

Skład zespołu spisowego:

1.		
	<i>(imię i nazwisko)</i>	<i>(stanowisko służbowe)</i>
2.		
	<i>(imię i nazwisko)</i>	<i>(stanowisko służbowe)</i>
3.		
	<i>(imię i nazwisko)</i>	<i>(stanowisko służbowe)</i>

Spis rozpoczęto dn. 30.12.20..... o godz. 8.00
Spis zakończono dn. 31.12.20..... o godz. 16.00

Lp.	KTM – symbol indeksu ⁴	Nazwa (określenie) przedmiotu spisywanego	Jednostka miary	Ilość stwierdzona	Cena (w zł)	Wartość (w zł)	Uwagi
1.			szt.				
2.			szt.				
3.			szt.				

⁴ W praktyce mają tu być podane odpowiednie symbole KTM (indeksu).

4.			szt.				
5.			szt.				
6.			szt.				
7.			szt.				
8.			szt.				
9.			szt.				
10.			szt.				
11.			szt.				
12.			szt.				
13.			szt.				
14.			szt.				
15.			szt.				
16.			szt.				
17.			szt.				
18.			szt.				
19.			szt.				
20.			szt.				
21.			szt.				
22.			szt.				
23.			szt.				
24.			szt.				
25.			szt.				
26.			kpl.				
Razem strona							

Str. 2

Lp.	KTM – symbol indeksu	Nazwa (określenie) przedmiotu spisywanego	Jednostka miary	Ilość stwierdzona	Cena (w zł)	Wartość (w zł)	Uwagi
27.			kpl.				
28.			kpl.				
29.			kpl.				
	Razem strona						
	Spis zakończono na pozycji 29						
	Razem cały spis						

.....
(podpis)

.....
(podpis)

Wyceniła
(imię i nazwisko)

.....
(podpis)

SKŁAD ZESPOŁU SPISOWEGO

1.
(imię i nazwisko)

.....
(podpis)

2.
(imię i nazwisko)

.....
(podpis)

3.
(imię i nazwisko)

.....
(podpis)

Dnia 20..... r.

Przewodniczący

.....
(podpis)

Członkowie

.....
(podpis)

.....
(imię i nazwisko)

.....
(podpis)

.....
(imię i nazwisko)

.....
(podpis)

SPRAWDZIŁA

Dnia 20..... r.

Arkusz spisu z natury nr
rzeczowe składniki majątku w użytkowaniu

Przedmiot inwentaryzowany	nazwa
	symbol jednostka miary

Skład zespołu spisowego:

(imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe)

Osoby materialnie odpowiedzialne

(imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe)

Spis przeprowadza się na dzień

Spis rozpoczęto dnia

20..... r. o godz.

Spis zakończono dnia

20..... r. o godz.

Lp.	Miejsce użytkowania przedmiotu	Symbol/ /numer in- wentarzowy	Ilość stwierdzona	Cena (w zł)	Wartość (w zł)	Uwagi
Podpisy osób materialnie odpowiedzialnych		Podpisy członków zespołu		Sprawdził		
.....				 (imię i nazwisko)		
.....				 (podpis)		

Arkusze spisu z natury muszą być wypełnione czytelnie, a do sposobu dokonywania poprawek (tak jak do innych dowodów księgowych) mają zastosowanie przepisy art. 22 ust. 3 uor. Z przytoczonego przepisu wynika, że błędy mogą być poprawiane przez skreślenie błędnej treści lub kwoty z utrzymaniem czytelności skreślonych wyrażeń lub liczb, wpisanie treści i kwot poprawnych, opatrzenie poprawki datą i podpisem osoby upoważnionej. Nie można poprawiać pojedynczych liter lub cyfr. Po wypełnieniu arkusza należy zakreślić niewypełnione pozycje lub wpisać „arkusz zakończono na pozycji...”. Arkusz powinien podpisać wszystkie uczestniczące w spisie osoby.

3.2.7. Kontrola poprawności przebiegu spisów

Spis z natury jest czynnością pracochłonną i żmudną. Podczas spisu mogą powstawać pewne nieprawidłowości, takie jak pominięcie niektórych składników majątkowych wyznaczonych do spisu lub spisanie zasobów więcej niż jednokrotnie. Zaleca się oznaczanie w umówiony sposób składników już spisanych, aby w ten sposób wyeliminować pomyłkę pominięcia lub wielokrotnego spisania. W miarę możliwości podczas spisu należy zaniechać obrotu spisowanymi składnikami majątku.

Każdy przeprowadzony spis powinien zostać skontrolowany pod względem poprawności jego przebiegu. Aby kontrola inwentaryzacji była skuteczna, powinna być realizowana przed przystąpieniem do spisów (kontrola przygotowania do inwentaryzacji), w czasie trwania spisów (kontrola prawidłowości ich przebiegu i poprawności przeprowadzania), jak i po ich zakończeniu (zgodność rozliczenia z decyzją, poprawność korekty ewidencji oraz wykorzystania wniosków z inwentaryzacji).

Kontrolę tę mogą sprawować:

- główny księgowy,
 - członkowie komisji inwentaryzacyjnej,
 - powołani kontrolerzy spisowi,
 - biegli rewidenci badający sprawozdanie finansowe jednostki,
 - organy kontroli skarbowej (np. w jednostkach prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów).
- Może też zaistnieć sytuacja, gdy pewne etapy inwentaryzacji będzie kontrolować kierownik jednostki.
- Kontrole w większości przypadków przeprowadza się:
- przed przystąpieniem do spisów – sprawdzając, czy:
 - pole spisowe jest przygotowane do spisu (składowisko uporządkowane, składniki ułożone asortymentami i oznaczone symbolami oraz nazwami; artykuły masowe sprzymowane),
 - ewidencja prowadzona w polu spisowym została uzgodniona z księgowością,
 - osoby odpowiedzialne materialnie zapoznały się z treścią odpowiednich instrukcji i zarządzeń wewnętrznych oraz zostały przeszkolone na spotkaniu przedinwentaryzacyjnym;
 - w czasie spisów – sprawdzając, czy:
 - ewidencja inwentaryzowanych składników została zabezpieczona w sposób uniemożliwiający korzystanie z niej w trakcie spisu,
 - ustalenia ilości składników dokonuje się zespołowo (np. co najmniej członek zespołu spisowego oraz osoba odpowiedzialna materialnie),
 - formularze spisowe są sporządzone poprawnie,
 - ustalenia ilości dokonuje się faktycznie z natury; na potwierdzenie tego kontrolujący wraz ze spisującym oraz osobami odpowiedzialnymi materialnie dokonuje ponownego sprawdzenia ilości wybranych wrywkowo pozycji spisu (odnotowując ten fakt w uwagach arkuszy spisowych skontrolowanych pozycji);
 - po zakończeniu spisów – można wówczas sprawdzić:
 - poprawność ujęcia w rozliczeniu spisów operacji gospodarczych dokonywanych w czasie spisów,
 - poprawność wyceny inwentaryzowanych składników,
 - prawidłowość ustalenia różnic inwentaryzacyjnych,
 - terminowość i poprawność dokonanej weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych oraz zasadność wniosków w zakresie ich rozliczenia (uznania za mieszczące się w granicach ubytków naturalnych, uznania za niezawinione – w wyniku wyjaśnień osób odpowiedzialnych materialnie, kompensaty niedoborów z nadwyżkami, uznania niedoborów za zawinione, zagospodarowania artykułów zepsutych, uszkodzonych itp.),
 - kompletność inwentaryzacji.

UWAGA



Bardzo ważne jest wykorzystanie wyników kontroli zarówno do bieżącej inwentaryzacji, jak i na przyszłość (na potrzeby następnych inwentaryzacji, gospodarowania składnikami, doskonalenia zarządzania). Dlatego nieodzowne jest posiadanie odpowiednich pisemnych materiałów z tych czynności, np. w postaci sprawozdania z czynności kontrolnych.

Metodą spisu z natury są inwentaryzowane aktywa posiadające postać rzeczową, czyli takie, których można dotknąć, policzyć, zmierzyć lub zważyć. Sposób pomiaru wielkości zasobu zależy od jego postaci. Dokonanie spisu środków trwałych nie powinno być trudne, zwłaszcza jeżeli są one właściwie oznakowane. Środki pieniężne w kasach i mające postać materialną papiery wartościowe także można spisać bez problemu.

Najwięcej trudności może wystąpić podczas spisu z natury rzeczowych składników aktywów obrotowych. Ułatwić tę czynność powinno zastosowanie się do następujących zaleceń:

1. Spis zapasów w oryginalnych opakowaniach – sprawdzić ilość przedmiotów znajdujących się w jednym, wybranym losowo, oryginalnym opakowaniu, porównać z ilością na etykiecie. W przypadku zgodności policzyć ilość opakowań i pomnożyć przez ilość podaną na opakowaniu.
2. Materiały podatne na wysychanie lub zawilgocenie – ilości ustalać w przeliczeniu na wilgotności standardowe dla danego asortymentu.
3. Materiały drobne (śruby, gwoździe) – sprawdzić wagę odliczonych np. 100 sztuk, ustalić średnią wagę jednej sztuki, zważyć zapas i wyliczyć ilość.

Podczas pomiaru materiałów sypkich czy płynnych często istnieje konieczność stosowania miar zastępczych, np. przeliczenia drewna z tzw. metra przestrzennego na metr kwadratowy, przeliczenia wyrobów stalowych o różnych kształtach i przekrojach na metr przeliczeniowy, oraz ustalenia właściwości spisywanego zasobu, takich jak wilgotność, ciężar właściwy czy stężenie. Niekiedy nie ma możliwości ustalenia ilości posiadanego zasobu przez mierzenie, ważenie lub liczenie. W takich przypadkach ilość należy określić na podstawie przybliżonych obmiarów przez zastosowanie wzorów na objętość brył geometrycznych oraz ciężaru właściwego danego zasobu lub według szacunków. W ten sposób najczęściej inwentaryzowane są składowane w hałdach zapasy węgla, zbóż lub materiałów budowlanych. Oczywiście jest, że przybliżony pomiar lub szacunek obarczony jest błędem, dlatego w tych przypadkach należy szczególnie interpretować powstałe różnice inwentaryzacyjne, co oznacza, że jeżeli różnice są niewielkie, przyjmuje się jako wynik inwentaryzacji stan ewidencyjny, jeśli natomiast różnice są znaczne, należy ponownie podjąć działania w celu ustalenia rzeczywistej ilości.

Szczególnie trudnym przedmiotem inwentaryzacji jest produkcja w toku (w tym np. u wykonawcy – środki trwałe w budowie).

Produkcja w toku jest zaliczona do składników inwentaryzowanych metodą spisu z natury. Nie zawsze jest to jednak możliwe bez pomocniczego korzystania z danych ewidencji (dziennik budowy, konto kosztów budowy itp.), gdy np. substancja stanowiąca produkcję w toku znajduje się w niedostępnych oglądowi zasobnikach, pojemnikach, kadziach itp., po pewnych operacjach obróbczych zużyty materiał, który było łatwo zmierzyć, zważyć lub zliczyć, zmienił postać i strukturę, w czasie obróbki następują ubytki, zaniki, ciało płynne lub gazowe przekształciło się w ciało stałe, z betonu płynnego i stali zbrojeniowej powstały ściany budynku itp.

UWAGA

Mimo że ustawa o rachunkowości o tym nie wspomina, może się zdarzyć, że pewne elementy produkcji w toku, w tym środków trwałych w budowie, inwentaryzuje się, posiłkując się danymi z dokumentacji. Byłoby to więc połączenie dwóch metod inwentaryzacji, tj. spisu z natury oraz porównania danych ewidencji ze stosowną dokumentacją.

Przy spisie z natury rzeczowych składników aktywów obrotowych pomocne może się okazać wydane 20 lipca 2016 r. przez Komitet Standardów Rachunkowości stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. W stanowisku tym przedstawiono dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Składa się ono z następujących zagadnień:

I. Wprowadzenie

- A. Cel i zakres stanowiska
- B. Definicje
- C. Odpowiedzialność kierownika jednostki
- D. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

II. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

- A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację
 - komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe
 - przeprowadzanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)
- B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - instrukcje inwentaryzacyjne
- C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury
 - pola spisowe
 - przygotowanie zapasów do spisu

III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

- A. Rozpoczęcie spisu

- B. Technika spisu z natury
 - pomiar i jednostka pomiaru
 - spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych
 - spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników – przesłanki pomiaru szacunkowego
 - spis z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania
 - spis z natury w razie nieprzerywania działalności
 - spis z natury zapasów obcych
 - ocena gospodarczej przydatności zapasów
- C. Udokumentowanie spisu z natury
 - arkusz spisowy
 - trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów
- D. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie
- E. Kontrola przebiegu i dokumentów spisu z natury
 - kontrolerzy spisowi
 - udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów
 - zastrzeżenia osoby odpowiedzialnej do spisu z natury
- F. Zakończenie spisu
- G. Inwentaryzacja ciągła
- IV. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**
- A. Wycena spisu z natury
 - miejsce i przedmiot wyceny
 - ceny stosowane do wyceny spisu
 - wycena spisu
- B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych – porównanie stanów stwierdzonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej
 - warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi
- C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych
 - wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych
 - różnice pozorne
 - różnice ilościowe – niedobory
 - różnice jakościowe (szkody)
 - różnice ilościowe – nadwyżki
 - kompensata
 - protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych
 - zakończenie prac komisji inwentaryzacyjnej
- D. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej

3.2.8. Zakończenie spisów z natury

Po wpisaniu ostatniej pozycji spisu podaje się numer pozycji, na której spis został zakończony. W tym momencie następuje sformułowanie oświadczenia końcowego osób odpowiedzialnych materialnie, stwierdzającego, że nie wnoszą zastrzeżeń do kompletności i poprawności spisów oraz pracy zespołu spisowego (jeśli wnoszą takie zastrzeżenia, to należy je sprecyzować i uzasadnić).

Wzór 9. Oświadczenie końcowe osób odpowiedzialnych materialnie

Pole spisowe

Oświadczenie końcowe osób odpowiedzialnych materialnie

Niniejszym oświadczamy, że spisy z natury składników majątkowych, za które ponosimy odpowiedzialność materialną, zostały dokonane w naszej obecności i nie wnosimy zastrzeżeń co do kompletności spisów i pracy zespołu spisowego. Wszystkie składniki powierzone naszej pieczy zostały objęte spisem.

.....
(przewodniczący zespołu spisowego)

.....
(osoby materialnie odpowiedzialne)

Data

Jeżeli w czasie spisu stwierdzono składniki niepełnowartościowe (uszkodzone, nieprzydatne, nadmierne, niemodne itp.), zespół spisowy w porozumieniu z komisją inwentaryzacyjną dokonuje ich wyceny oraz wnioskuje sposób ich zagospodarowania (jeśli z instrukcji inwentaryzacyjnej wynikają takie jego uprawnienia) lub informuje o tym zespół specjalnie powołany w celu dokonania ich deprecjacji i zaproponowania sposobu zagospodarowania.

Wzór 10. Protokół wyceny zapasów niepełnowartościowych

Protokół wyceny zapasów niepełnowartościowych ujętych w arkuszu spisowym

nr

z dnia dokonanej w dniu

Imiona i nazwiska członków zespołu spisowego
(deprecjonującego)
.....

Lp.	Symbol indeksu (cecha, numer)	Nazwa (określenie) towaru, materiału, wytrobu	Jednostka miary	Ilość	Cena ewidencyjna	Wartość (5 × 6)	% uszkodzenia (zniszczenia)	Cena obniżona	Wartość po deprecjacji (5 × 9)	Przyczyny uszkodzenia (zniszczenia)	Uwagi (proponowane przeznaczenie)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
				Razem							

.....
(podpisy osób
materialnie odpowiedzialnych)

Zatwierdzam
(data)

.....
(podpisy członków zespołu
dokonującego deprecjacji)

.....
(podpis)

Ostatnią czynnością zespołu spisowego wykonaną w czasie spisu jest opracowanie sprawozdania z działalności i stwierdzeń dokonanych w czasie spisów.

Wzór 11. Sprawozdanie z przebiegu spisu z natury

SPRAWOZDANIE Z INWENTARYZACJI ZAKOŃCZONEJ I ROZLICZONEJ

Zespół spisowy (komisja inwentaryzacyjna) składa sprawozdanie z wykonania Zarządzenia
nr z dn., przedkładając w załączeniu całą dokumentację z inwentaryzacji przeprowadzonej
w
(nazwa i adres jednostki/placówki)

w czasie od do wraz z wyceną i końcowym rozliczeniem.

I. Inwentaryzacja była przeprowadzona metodą
wg techniki Ustalono stan faktyczny składników majątkowych
na dzień odpowiednio:
rodzaj składników dokumentacja wartość

1) składniki pełnowartościowe

a)..... ark. str. zł gr

b)..... ark. str. zł gr

c)..... ark. str. zł gr

2) składniki niepełnowartościowe

a)..... ark. str. zł gr

b)..... ark. str. zł gr

c)..... ark. str. zł gr

3) inne składniki

a)..... ark. str. zł gr

b)..... ark. str. zł gr

II. Końcowe rozliczenie (wyliczenie) wykazało:

(wynik zerowy, a więc zgodność stanu faktycznego ze stanem ewidencyjnym; ewentualnie wynik ujemny, czyli niedobór, ewentualnie wynik dodatni)

W rozliczeniu (wyliczeniu) końcowym uwzględniono:

- ubytki naturalne,

- ubytki nadzwyczajne,

- protokoły szkodowe,

- kompensaty.

Zespół (komisja inwentaryzacyjna) dokonał pełnej wyceny spisanych składników rzeczowych, stosując ceny:

.....

Komisja inwentaryzacyjna (zespół spisowy) stwierdza, że wszystkie składniki majątkowe, podlegające inwentaryzacji wg zarządzenia, zostały policzone, zmierzone, zważone, co ujęto w całości w arkuszach spisu z natury i protokołach załączonych do niniejszego sprawozdania.

III. Uwagi Komisji do stanu zabezpieczenia majątku, dokumentacji w jednostce/placówce inwentaryzowanej, sposobu magazynowania, składowania i konserwacji

.....

IV. Wnioski poinwentaryzacyjne:

.....

.....

Załączniki:

a) Arkusze spisowe od nr. do nr.

b) Protokół inwentaryzacji kasy

c) Protokoły szkodowe

d) Oświadczenia osób majątkowo odpowiedzialnych

e) Rozliczenie końcowe

.....

(data)

.....

(podpisy osób odpowiedzialnych)

.....

(podpisy członków zespołu)

Do sprawozdania zespół spisowy (komisja inwentaryzacyjna) dołącza komplet dokumentacji inwentaryzacyjnej (arkusze spisowe – zarówno wykorzystane, jak i czyste oraz zepsute, anulowane itp., protokoły kontroli kasy, materiały pomocnicze, np. rysunki, obmiary, obliczenia pomocnicze itp., oświadczenia wstępne i końcowe osób odpowiedzialnych materialnie, protokół dotyczący składników niepełnowartościowych). Komplet dokumentów zespół przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

Przed opuszczeniem rejonu spisowego zespół (komisja inwentaryzacyjna) zwraca osobom odpowiedzialnym materialnie zabezpieczoną na czas spisu ewidencję inwentaryzowanych składników.

Po zakończeniu spisu i zebraniu oświadczeń osób materialnie odpowiedzialnych o prawidłowości i kompletności spisu opatrzone wymaganymi podpisami arkusze spisowe są przekazywane służbom finansowo-księgowym.

W sytuacji szczególnej, gdy jednostka zalicza kupione lub wytworzone materiały, towary lub produkty gotowe bezpośrednio do kosztów, nie występują różnice inwentaryzacyjne. Spisane zapasy należy wycenić według ostatnich cen i wynik spisu wprowadzić do ksiąg jednostki, korygując jednocześnie koszty zużycia. Z początkiem następnego roku obrotowego dokonuje się zapisu odwrotnego. Poza tą wyjątkową sytuacją należy ustalić różnice inwen-

taryzacyjne i rozliczyć je (zaksięgować) w księgach tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji. Inaczej mówiąc, należy urealnić stany ewidencyjne do poziomów rzeczywistych, ustalonych drogą spisu z natury.

3.2.9. Spis z natury – tabelaryczne zestawienie czynności

Wszystkie czynności związane z przeprowadzeniem spisu z natury można podzielić na trzy etapy: przygotowania spisu, jego przeprowadzenia oraz rozliczenia jego wyników. Ujęto je i opisano w tabeli 4.

Tabela 4. Wskazówki dotyczące przeprowadzania spisu z natury na jego kolejnych etapach

Etap	Praktyczne wskazówki, jak postępować
1	2
ETAP I – Przygotowanie do spisu	Aby szybko i sprawnie przeprowadzić spis z natury, warto przed jego rozpoczęciem odpowiednio się do tego przygotować. W tym celu podczas planowania przeprowadzenia inwentaryzacji należy: ■ uaktualnić regulacje wewnętrzne dotyczące zasad przeprowadzania, rozliczania i dokumentowania inwentaryzacji w jednostce (np. dostosować zapisy instrukcji inwentaryzacyjnej do zmian obowiązującego prawa, uszczegółowić jej postanowienia odnoszące się do przebiegu spisu z natury w tych punktach, w których przy poprzednim spisie wystąpiły problemy wynikające z braku odpowiednich uregulowań, uaktualnić zapisy regulaminu organizacyjnego jednostki i/lub zakresów czynności, tak aby w sposób niebudzący wątpliwości można było ustalić, na których pracownikach ciążyą obowiązki związane z przygotowaniem, przeprowadzeniem i rozliczeniem spisu), ■ sprawdzić, czy poszczególne składniki majątkowe podlegające inwentaryzacji zostały oznaczone w sposób umożliwiający ich identyfikację oraz czy w poszczególnych pomieszczeniach znajdują się wywieszki ze spisem inwentarza, ■ dokonać likwidacji środków trwałych oraz materiałów, produktów i towarów niezdatnych do użytku (np. z powodu zniszczenia, uszkodzenia, przeterminowania), ■ ustalić, czy wszyscy pracownicy dysponujący poszczególnymi składnikami majątkowymi potwierdzili na piśmie przyjęcie materialnej odpowiedzialności za nie, ■ sprawdzić, czy poszczególne komórki organizacyjne przekazały do księgowości wszystkie dokumenty przychodowe i rozchodowe inwentaryzowanych składników majątkowych (zaniedbania w tym względzie powodują duże utrudnienia w przebiegu spisu z natury, ze względu na powstawanie nadwyżek i niedoborów pozornych), ■ przeprowadzić wstępny przegląd składników majątkowych w celu zaplanowania harmonogramu prac spisowych – na przykład w dużych jednostkach, gdzie spis obejmuje aktywa rzeczowe zgromadzone w kilku dużych budynkach biurowych, magazynowych itp., dobrze jest dokonać podziału na pola spisowe i zarezerwować odpowiedni czas na przeprowadzenie spisu; na tym etapie należy też ustalić liczbę osób niezbędnych do sprawnego przeprowadzenia spisów (w tym podjąć decyzję o tym, czy spis będzie w stanie przeprowadzić sama komisja inwentaryzacyjna, czy też będzie konieczność powołania zespołów spisowych, i określić ich liczbę). Gdy wszystkie te czynności zostaną wykonane, można przystąpić do szczegółowego zaplanowania spisu, w tym: ■ dokonać podziału obowiązków pomiędzy poszczególnych członków komisji inwentaryzacyjnej, wyznaczyć zespoły spisowe i przydzielić im poszczególne pola spisowe, ■ przeszkolić w odpowiednim zakresie wszystkich pracowników, którzy będą brać udział w spisie z natury i rozliczaniu jego wyników, ■ przygotować niezbędne druki i formularze, konieczne do udokumentowania spisu z natury i jego przeprowadzenia (m.in. druki oświadczeń osób materialnie odpowiedzialnych, druki arkuszy spisu z natury), a także inne materiały pomocnicze i w miarę potrzeb sprzęt pomiarowy, ■ powiadomić osoby materialnie odpowiedzialne o terminach przeprowadzenia spisu z natury (czynności tej nie przeprowadza się, jeśli mamy do czynienia z inwentaryzacją doraźną, mającą na celu sprawdzenie prawidłowości wykonywania swoich obowiązków w zakresie gospodarki środkami rzeczowymi i prawidłowości zabezpieczenia mienia przez te osoby).

1	2
ETAP II – Spis z natury	Komisja inwentaryzacyjna/zespół spisowy powinny rozpocząć spis na danym polu spisowym od przyjęcia oświadczenia od osoby materialnie odpowiedzialnej za znajdujące się na nim składniki majątkowe o tym, że przekazała ona wszystkie dokumenty przychodowe i rozchodowe składników majątkowych do komórki księgowości, a wszystkie składniki majątkowe, za które ponosi odpowiedzialność, znajdują się na terenie jednostki we właściwych pomieszczeniach. Następnie członkowie zespołu przeprowadzają czynności spisowe, czyli: ■ liczą, mierzą, ważą, dokonują oszacowania, ■ stwierdzoną ilość poszczególnych składników majątkowych na bieżąco wpisują do arkuszy spisowych, ■ sprawdzają poprawność dokonanych zapisów i podpisują arkusze spisowe, potwierdzając w ten sposób zgodność danych w nich zawartych ze stanem faktycznym, ■ pobierają oświadczenie od osoby materialnie odpowiedzialnej, że wszystkie składniki majątkowe zostały spisane i że nie wnosi ona zastrzeżeń co do prawidłowości spisu i sposobu jego przeprowadzenia, ■ na bieżąco przekazują przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej uwagi odnośnie do wszelkich nieprawidłowości stwierdzonych w czasie spisu (np. dotyczących niewłaściwego zabezpieczenia mienia), ■ przekazują wypełnione arkusze spisowe oraz oświadczenia złożone przez osoby materialnie odpowiedzialne przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej wraz ze sprawozdaniem z przebiegu spisu z natury. Arkusze spisowe przekazane przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej podlegają kontroli formalnej (prawidłowości i kompletności ich wypełnienia), która obejmuje 100% wypełnionych druków. Poza tym powinna być także skontrolowana wrywkowo prawidłowość przeprowadzenia samego spisu z natury przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej (lub innych wyznaczonych przez kierownika jednostki pracowników, nazywanych „kontrolerami spisowymi”). Kontrola ta ma na celu ustalenie, czy zespoły spisowe przeprowadziły inwentaryzację zgodnie z obowiązującymi przepisami i zasadami, a zwłaszcza czy: ■ spis jest rzetelny i kompletny (czyli czy rodzaje i ilość składników majątkowych ujęte w arkuszach spisowych odpowiadają stanowi faktycznemu), ■ w przypadku składników majątkowych, których ilość ustalana jest na podstawie obliczeń technicznych (np. materiały sypkie składowane w przyzmach) – zostały one wykonane prawidłowo. Fakt przeprowadzenia wrywkowej kontroli spisu z natury powinien być potwierdzony przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej przez złożenie podpisu na arkuszach spisowych przy pozycjach, które były sprawdzane. Przepisy wewnętrzne w części jednostek wymagają także sporządzenia na tę okoliczność specjalnej notatki służbowej. Jeśli kontrola wykaże, że spis został przeprowadzony nieprawidłowo, powinien być on unieważniony w całości lub części (zależy to od rozmiaru i zakresu występowania nieprawidłowości) i ponownie przeprowadzony.
ETAP III – Rozliczenie wyników spisu	Po zakończeniu spisu i skontrolovaniu jego merytorycznej i formalnej poprawności przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej arkusze spisowe powinny zostać przekazane przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej do rozliczenia do komórki księgowości, w której: ■ dokonuje się wyceny składników majątkowych ujętych na arkuszach spisowych, ■ zestawia ilości i wartości poszczególnych składników majątkowych objętych spisem z natury w podziale na konta, na których składniki te są ujmowane w księgach rachunkowych, ■ ustala się różnice inwentaryzacyjne (nadwyżki i niedobory). Jeśli różnic nie ma (a przypadki takie zdarzają się w małych jednostkach organizacyjnych, które mają niewielką ilość środków trwałych i nie prowadzą gospodarki magazynowej), to na tym etapie inwentaryzacja metodą spisu z natury się kończy. Jeśli natomiast różnice inwentaryzacyjne zostaną stwierdzone, zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest: ■ ustalenie przyczyn ich powstania (zarówno nadwyżek, jak i niedoborów),

1	2
	■ pobranie stosownych wyjaśnień od osób materialnie odpowiedzialnych, ■ sformułowanie wniosków odnośnie do rozliczenia różnic i przekazanie ich kierownikowi jednostki po uzyskaniu opinii radcy prawnego dotyczącej rozliczenia niedoborów uznanych za zawinione. Po zatwierdzeniu dokumentacji inwentaryzacyjnej wyniki spisu z natury ujmuje na odpowiednich kontach w ewidencji syntetycznej i analitycznej jednostki wyznaczony pracownik komórki księgowości.

3.3. Inwentaryzacja metodą potwierdzenia sald

Ustalenie rzeczywistego stanu składników majątku, dokonywane w trakcie inwentaryzacji, powinno odbywać się w kilku odmiennych formach zależnych od rodzaju aktywów lub pasywów.

Inwentaryzacja w drodze uzgodnienia (potwierdzenia) sald polega na dwustronnym pisemnym potwierdzeniu stanów księgowych (i faktycznych), rozrachunków (stanów środków pieniężnych i kredytów w bankach) oraz składników znajdujących się poza jednostką.

W drodze potwierdzenia sald należy więc inwentaryzować:

- **środki pieniężne** (w tym wszelkiego rodzaju lokaty) na rachunkach bankowych oraz stany wykorzystanych kredytów bankowych i pożyczek,
- **należności** (w tym z tytułu udzielonych sobie wzajemnie przez kontrahentów pożyczek), z wyjątkiem należności spornych, a w bankach również zagrożonych, oraz rozrachunków publicznoprawnych i z osobami nieprowadzącymi ewidencji,
- **własne składniki majątkowe** powierzone osobom trzecim.

Ten sposób inwentaryzacji pozwala potwierdzić stan rozrachunków figurujących w księgach.

UWAGA

! Nie ma ustawowego obowiązku potwierdzania sald zobowiązań. Dłużnik nie musi występować o uzgodnienie salda swoich zobowiązań. Nie jest on jednak zwolniony z uczestniczenia w uzgadnianiu sald rozrachunków, jeśli zażądata tego wierzyciele.

Inwentaryzacja w drodze potwierdzenia sald pozwala uzyskać pewność, że posiadane składniki majątku prezentowane w bilansie rzetelnie przedstawiają sytuację majątkową i finansową podmiotu. Księgowi i menedżerowie jednostek zwykle są przekonani, że inwentaryzacja należności jest czynnością zbędną, ustawowym obowiązkiem, którego wykonanie nie przynosi jednostce żadnych dodatkowych korzyści. Zapominają jednak, że dłużnik, nawet solidny, nie będąc upominany, może stać się złym dłużnikiem. W rzeczywistości potwierdzenia sald dostarczają jednostce cennych informacji dotyczących uznanych przez odbiorcę faktur zakupu towarów wraz z naliczonymi do nich notami odsetkowymi, co oczywiście nie gwarantuje odzyskania należności, jednak znacząco podnosi jego prawdopodobieństwo.

Właściwa dokumentacja i organizacja inwentaryzacji ma kluczowe znaczenie dla potwierdzenia jej rzetelności i wiarygodności oraz prawidłowego ujęcia jej rozliczenia. Aspekty organizacyjne i techniczne inwentaryzacji nie są regulowane w ustawie o rachunkowości. W praktyce od lat funkcjonują ogólnie przyjęte zwyczajowe rozwiązania kupieckie (handlowe) zawarte w ustawowych ramach prawa cywilnego.

Inwentaryzacja drogą potwierdzenia sald pełni wiele funkcji. Oprócz wspomnianego potwierdzenia realności rozrachunków występujących w danej jednostce oraz przypomnienia dłużnikom o występujących saldach i konieczności zapłaty dotychczasowych zobowiązań informuje o wysokości należności wątpliwych i spornych. Weryfikacja sald drogą ich potwierdzenia pozwala także na wykrycie nieprawidłowości oraz nadużyć w gospodarce finansowej podmiotu, a więc na ujawnienie: kwot wyprowadzanych z przedsiębiorstw przez nieuczciwych właścicieli, menedżerów bądź pracowników, przelewów należności fakturowych na niewłaściwe (prywatne) konta bankowe, zapłaty w zawyżonej lub zaniżonej wysokości, nieujmowania wpłaconych przez dłużników kwot w raportach kasowych i ich przywłaszczania przez kasjerów, manka magazynowego i wielu innych możliwych nieprawidłowości.

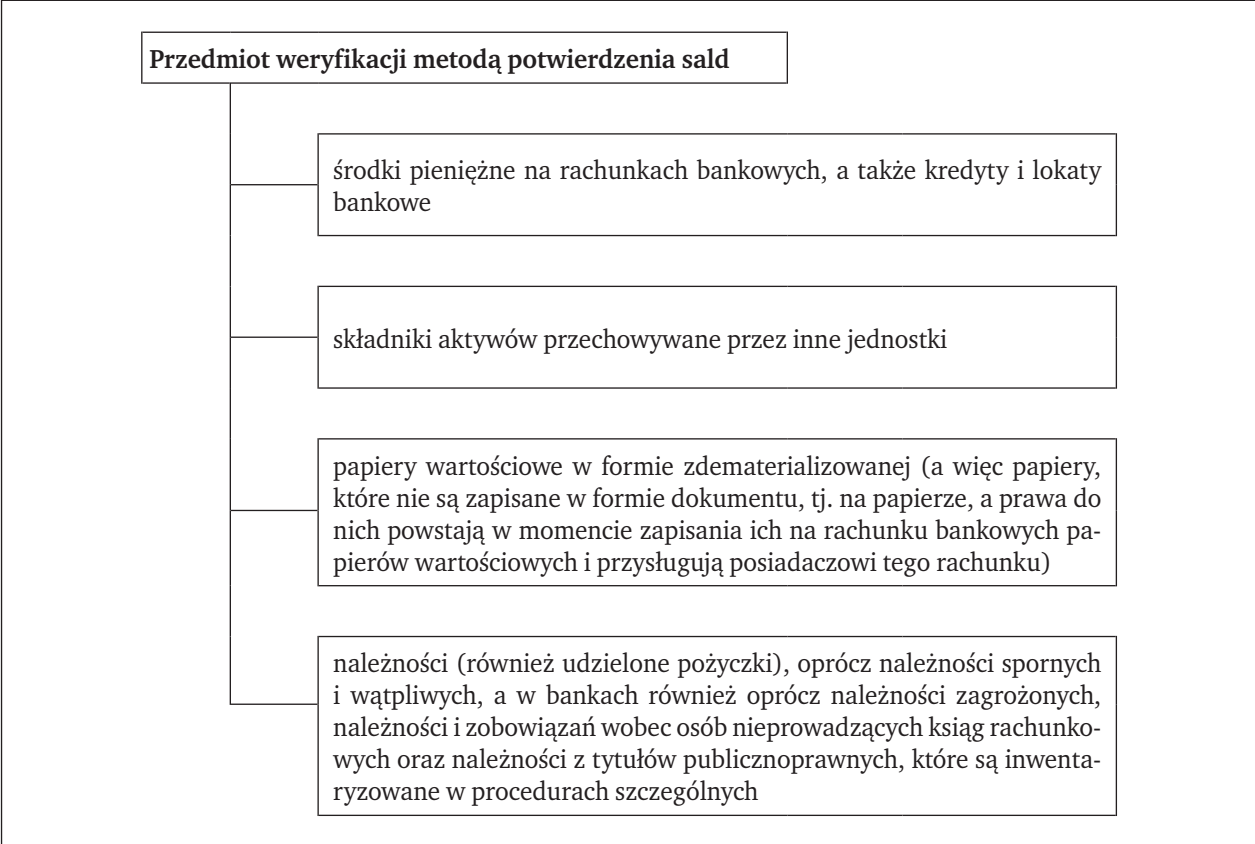
UWAGA

! Potwierdzenie sald jest sposobem przypomnienia dłużnikom o istnieniu wierzytelności, mającym na celu jej egzekucję.

3.3.1. Składniki podlegające weryfikacji metodą potwierdzenia sald

Inwentaryzacji dokonanej za pomocą uzyskania potwierdzenia prawidłowości sald podlegają wszystkie salda od kontrahentów, a więc od dostawców, odbiorców, banków itp. zgodnie z zasadą kompletności ksiąg rachunkowych.

Schemat 3. Inwentaryzacja drogą weryfikacji sald



3.3.2. Terminy inwentaryzacji przeprowadzonej metodą potwierdzenia sald

Uzgodnienie sald następuje na wniosek jednej ze stron, przy czym obowiązek inicjatywy uzgodnienia – zgodnie z ustawą o rachunkowości – ciąży na wierzycielu.

Strona inicjująca uzgodnienie wysyła listem poleconym, w dwóch egzemplarzach, pismo dotyczące uzgodnienia sald, z wnioskiem o odwrotne przesłanie kopii z potwierdzeniem stanu. Łatwiejsze jest uzgodnienie, gdy inicjator obok kwoty należności lub zobowiązania wyszczególnia specyfikację dowodów wraz z kwotami, z których wynika saldo. Z kolei banki wysyłają do swoich klientów na bieżąco wyciągi z kont, z których wynikają obroty i salda, a na koniec roku (lub częściej), niezależnie od tego, oficjalne potwierdzenia sald.

Stosowne pisma z prośbą o potwierdzenie salda powinny zostać wysłane do adresata nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, lecz nie później niż w terminie, który pozwoli kontrahentowi odesłać odpowiedź (przy założeniu braku zbędnej zwłoki). Inwentaryzacja należności może być więc przeprowadzona na dowolny dzień w okresie od 1 października 2017 r. do 15 stycznia 2018 r.

Pismo w sprawie potwierdzenia salda powinno być wysłane najpóźniej 15 grudnia 2017 r. przy założeniu, że w normalnym trybie:

- pismo do kontrahenta powinno dotrzeć w ciągu 7 dni,
- kontrahent powinien odpowiedzieć na prośbę jednostki o potwierdzenie salda w ciągu od 7 do 14 dni roboczych,
- pismo zwrotne od kontrahenta do jednostki powinno dotrzeć w ciągu 7 dni.

Modyfikacja któregośkolwiek z tych założeń będzie tę datę odpowiednio korygować.

UWAGA

Prośba o potwierdzenie salda powinna zostać wysłana do kontrahenta w terminie na tyle odległym czasowo, aby możliwe było terminowe zakończenie inwentaryzacji.

3.3.3. Wymogi formalne dla pisma potwierdzającego saldo

- Potwierdzenie salda powinno zawierać następujące informacje:
- nazwę oraz adres jednostki wysyłającej prośbę o potwierdzenie,
 - nazwę oraz adres jednostki, do której wysyłane jest potwierdzenie i która ma potwierdzić saldo,
 - kwotę należności bądź zobowiązania,
 - dokument, na podstawie którego powstała należność bądź zobowiązanie, z podaniem nazwy i numeru dowodu księgowego,
 - datę powstania należności bądź zobowiązania, termin płatności,
 - podpis osoby upoważnionej do potwierdzenia salda.
- Potwierdzenie salda składa się z dwóch odcinków:
- „A” – zatrzymuje u siebie odbiorca, z reguły dłużnik,
 - „B” – jest odsyłany wystawcy z potwierdzeniem przez dłużnika stanu należności lub z informacją o ewentualnych rozbieżnościach.

Wzór 12. Potwierdzenie salda

POTWIERDZENIE SALDA odcinek „A” (miejscowość, data)					
Nadawca (nazwa i adres wierzyciela)			Adresat (nazwa i adres dłużnika)		
Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.) uprzejmie prosimy o potwierdzenie, na odcinku „B”, w ciągu 7 dni, zgodności sald figurujących w naszych księgach rachunkowych na dzień 2017 r.					
Nazwa i numer konta			Wasze		na dobro
					Nasze
					(kwota w PLN)
Na powyższe saldo składają się następujące kwoty:					
Lp.	Numer faktury	Data wystawienia	Data płatności	Kwota transakcji	Pozostało do zapłaty
1					
2					
Razem					
..... (pieczęć i podpis)					

POTWIERDZENIE SALDA odcinek „B” (miejscowość, data)					
Adresat (nazwa i adres dłużnika)			Nadawca (nazwa i adres wierzyciela)		
Potwierdzamy zgodność niżej wyszczególnionych sald na dzień 2017 r.					
Nazwa i numer konta			Nasze		na dobro
					Wasze
					(kwota w PLN)
Saldo wynika z następujących pozycji:					
Lp.	Numer faktury	Data wystawienia	Data płatności	Kwota transakcji	Pozostało do zapłaty
1					
2					
Razem					
..... (pieczęć i podpis)					

Potwierdzenie salda wystawiane dla kontrahentów jednostki może być podpisane jedynie przez osoby upoważnione przez kierownika jednostki do prowadzenia rozrachunków z kontrahentami. Na tych samych osobach ciąży także obowiązek sporządzenia potwierdzenia sald w danym podmiocie. Jest to najczęściej osoba odpowiedzialna w biurze rachunkowym za obsługę danego podmiotu lub samodzielna księgowa zatrudniona w przedsiębiorstwie.

3.3.4. Sposoby dokonania weryfikacji w drodze potwierdzenia sald przez wierzycieli

Sposób dokonania inwentaryzacji przez dane przedsiębiorstwo zależy od rodzaju przedmiotu inwentaryzacji. Jeżeli przedmiotem inwentaryzacji są środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych, to weryfikacja prawidłowości sald powinna odbywać się na bieżąco na podstawie wyciągów wysyłanych przez bank jednostce jako posiadaczowi rachunku. Niezależnie od tego na koniec roku bank wysyła pismo informujące jednostkę o stanie środków na rachunku lub o wielkości kredytu z prośbą o potwierdzenie zgodności danych. W identyczny sposób jednostka powinna dokonywać inwentaryzacji akcji i innych papierów wartościowych, które posiada w bankach lub biurach maklerskich, oraz czeków i weksli przekazanych do banku w celu ich realizacji.

W przypadku należności od kontrahentów jednostka będąca wierzycielem powinna wezwać na piśmie dłużnika do potwierdzenia zgodności salda (patrz: wzór 12). Procedura ta jest istotna dla jednostek, które mają rok obrachunkowy inny niż kalendarzowy i potwierdzenia sald od wierzycieli nie przychodzą w wymaganym terminie.

W praktyce jednostka najczęściej wysyła do swoich kontrahentów pismo zawierające wyciąg z konta rozrachunkowego z wykazem niezapłaconych należności w dwóch egzemplarzach, z wykazem salda i prośbą o zwrotne przesłanie jednego egzemplarza potwierdzonego salda. Jeśli saldo składa się z kilku pozycji, jednostka powinna je wyszczególnić, określając numer, datę, wartość netto, kwotę VAT i wartość brutto każdej pozycji oraz łączną kwotę należności. Gdy należności od kontrahentów nie zostały zapłacone w terminie, potwierdzenie sald powinno także ujmować odsetki za zwłokę.

W przypadku niezgodności kontrahent otrzymujący wniosek o potwierdzenie sporządza specyfikację uzasadniającą jego wersję salda z ewentualnym uzasadnieniem rozbieżności (np. nieuwzględnienie przez inicjatora uzgodnienia uznanej wcześniej reklamacji).

Potwierdzenie salda wysłane do kontrahenta powinno zawierać szczegółowy wykaz dokumentów oraz ich kwot, które składają się na całkowite saldo należności. Po sporządzeniu potwierdzenia jednostka wysyła dwa egzemplarze tego dokumentu (zwyczajowo odcinek A i odcinek B) z załączoną prośbą, aby dłużnik potwierdził wykazane saldo bądź zamieścił specyfikację różnic (na odcinku B) i odesłał do wierzyciela. Dodatkowy egzemplarz (trzeci) wysłanego salda pozostaje w dokumentacji jednostki.

Jeśli rozliczenia prowadzone z kontrahentami zagranicznymi są wyrażone w walutach obcych, kwoty widniejące na dokumencie potwierdzenia salda powinny być wyrażone w tych walutach. Taka forma, ze względu na jej przejrzystość, ułatwi zarówno kontrahentowi, jak i jednostce, która sporządza potwierdzenie salda, sprawdzenie i wyjaśnienie ewentualnych różnic.

Zasady inwentaryzacji należności drogą potwierdzenia salda

ZASADA 1. Termin przeprowadzenia inwentaryzacji należności drogą potwierdzenia salda
Dowolny dzień w okresie ostatniego kwartału roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku (tj. od 1 października do 15 stycznia roku następnego).

ZASADA 2. Inicjatywa uzgodnienia rozrachunków
Z inicjatywą uzgodnienia rozrachunków, w myśl uor, występuje zawsze wierzyciel (a więc jednostka, która ma należność). Prawo bilansowe nie nakłada obowiązku występowania przez dłużnika z inicjatywą inwentaryzowania sald zobowiązań, ale i nie zabrania dłużnikowi występować o potwierdzenie wysokości długu.

ZASADA 3.**Należności, które nie podlegają inwentaryzacji drogą potwierdzenia salda**

Inwentaryzacji drogą potwierdzenia salda nie podlegają:

- należności sporne i wątpliwe,
- rozrachunki z tytułów publicznoprawnych,
- należności od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
- należności od kontrahentów, którzy prowadzą działalność gospodarczą, ale nie prowadzą ksiąg rachunkowych.

Gdy przedmiotem dokonywanej inwentaryzacji są własne składniki aktywów, które zostały powierzone kontrahentowi, np. materiały w przerobie, zapasy u podwykonawców itp., jednostka będąca właścicielem tych aktywów powinna wysłać do kontrahentów wezwanie do potwierdzenia salda składników, które są w ich posiadaniu. Na takim wezwaniu jednostka powinna podać szczegóły istotne dla identyfikacji potwierdzanych składników, np.: datę ich przekazania kontrahentowi, numery dokumentów identyfikujących dane aktywa, ich ilość, cenę, wartość. Kontrahent, któremu powierzono te aktywa, powinien prowadzić ewidencję pozabilansową składników aktywów obcych oraz przeprowadzić ich spis z natury i na tej podstawie potwierdzić saldo (zgodnie z art. 26 ust. 2 uor).

3.3.5. Nietypowe sposoby przesłania potwierdzenia sald

Jednostka inicjująca proces uzgadniania salda powinna pismo w tej sprawie przesłać do kontrahenta w sposób umożliwiający udokumentowanie faktu jego wysłania i odebrania przez kontrahenta, czyli zazwyczaj listem poleconym (często za zwrotnym potwierdzeniem odbioru). Wydaje się jednak, że w sytuacji gdy jednostka inicjująca wyśle do kontrahenta pismo z prośbą o uzgodnienie salda i otrzyma potwierdzenie jego odebrania przez kontrahenta, to można uznać, iż mamy do czynienia z wiarygodnym udokumentowaniem przebiegu procesu inwentaryzacji.

W praktyce często prowadzi się również uzgodnienia telefoniczne bądź e-mailowe, jednak ich efektem powinno być potwierdzenie salda podpisane przez kontrahenta w formie papierowej lub gdy odsyłane jest e-mailem – podpisane bezpiecznym podpisem elektronicznym. Jeśli nie jest możliwe uzyskanie podpisanego potwierdzenia, należy sporządzić wewnętrzną notatkę z przeprowadzonej rozmowy telefonicznej. Rozwiązanie takie może być jednak stosowane sporadycznie i nie zawsze jest uznawane przez biegłych rewidentów za wiarygodne.

3.3.6. Potwierdzanie salda zerowego

Z saldem zerowym mamy do czynienia w sytuacji, gdy wobec danego kontrahenta nie mamy ani zobowiązań, ani wierzytelności – saldo rozrachunków wynosi zero. Jako jedną z przyczyn uzasadniających odstąpienie w takiej sytuacji od uzgodnienia sald często wskazuje się okoliczność, że koszt tej czynności przekracza kwotę, na którą należność opiewa. Warto jednak potwierdzać również salda zerowe.

Wysyłanie do kontrahentów potwierdzeń sald należności, oprócz tego, że jest spełnieniem ustawowego obowiązku ich inwentaryzacji, stanowi jednocześnie sprawdzenie prawidłowości ich stanu w księgach rachunkowych. Uzgodnienie i potwierdzenie salda zerowego na kontach rozrachunkowych odbiorców stanowi informację dla wierzyciela, że należności zostały przez dłużników uregulowane. Jest to istotne w przypadku należności z kontrahentami, z którymi w ciągu roku występuje duża liczba transakcji, gdy powtarzają się te same kwoty lub gdy otrzymane przelewy nie wskazują jednoznacznie, jakiej operacji dotyczy zapłata.

Saldo powinno być potwierdzone przez kontrahenta, ale faktycznie zależy to od jego dobrej woli, ponieważ jednostka inicjująca nie dysponuje żadnymi środkami przymusu.

3.3.7. Brak odpowiedzi a potwierdzenie salda

W związku z omawianą metodą inwentaryzacji powszechnym zjawiskiem jest nieodsyłanie przez kontrahentów potwierdzeń sald z informacją zwrotną. Często spotykanym sposobem zapobiegania skutkom takiej sytuacji jest umieszczanie na wysyłanych potwierdzeniach sald klauzuli o następującej treści:

„Jeśli w ciągu 14 dni od daty otrzymania potwierdzenia salda nie zostaną zgłoszone zastrzeżenia, przyjmujemy, że zaprezentowane saldo jest zgodne.”

Nie jest to jednak rozwiązanie zgodne z uor, gdyż nie uznaje ona tzw. milczącego potwierdzenia salda, co oznacza, że brak odpowiedzi kontrahenta na wezwanie do potwierdzenia prawidłowości stanu wzajemnych rozrachunków nie może być traktowany na równi ze stwierdzeniem ich poprawności. Nie obowiązuje tu domniemanie akceptacji salda przez bierne zachowanie dłużnika.

Przy braku potwierdzenia salda rozrachunków przez kontrahenta, na podstawie porównania stanów określonych w księgach rachunkowych z dokumentami źródłowymi, należy przyjąć, że stan rozrachunków wynikający z ksiąg rachunkowych jednostki w odniesieniu do danej jednostki jest prawidłowy. Z tych czynności należy sporządzić protokół, który powinien zawierać co najmniej:

- datę przeprowadzenia weryfikacji,
- symbol konta księgowego, na którym ujęte zostało saldo rozrachunków,
- wykaz wszystkich dokumentów księgowych wraz z numerami, które składają się na saldo rozrachunków z danym kontrahentem,
- podpis osoby (osób) dokonującej weryfikacji.

Tego sposobu inwentaryzacji nie można jednak traktować jako potwierdzenia salda. Zamieszczenie na dokumencie potwierdzenia sald klauzuli, że brak zgłoszenia zastrzeżeń traktowany będzie na równi z potwierdzeniem ich zgodności, ograniczyłoby zapewne i tak już niewysoki stopień zwrotnego potwierdzania sald.



UWAGA

Organy skarbowe nie potwierdzą należności podmiotów gospodarczych z tytułów publicznonprawnych, gdyż podstawą powstania należności są deklaracje składane przez te podmioty i do czasu kontroli podatkowej obowiązuje zasada domniemania zgodności deklaracji składanych przez podatników (płatników) z rzeczywistością.

3.3.8. Możliwe przyczyny braku potwierdzenia sald

W odpowiedzi na wysłane potwierdzenie sald kontrahent zobowiązany jest odesłać je do nadawcy wraz z ustosunkowaniem się do jego treści (tj. potwierdzenie salda lub jego skorygowanie na podstawie prowadzonej przez siebie księgowości). Co zrobić, jeśli kontrahent odesłał potwierdzenie salda, które wykazuje niezgodność? Co wtedy ze wskazanymi różnicami? To bardzo częsta sytuacja, która może wynikać np.:

- z błędnego zaksięgowania przez kontrahenta faktury w innym okresie (nieobjętym potwierdzeniem salda), na przykład u dostawcy w grudniu, a u odbiorcy w styczniu następnego roku, gdy potwierdzenia sald dokonuje się z datą na 31 grudnia,
- ze spornego lub wątpliwego charakteru należności,
- z omyłkowego zaksięgowania dowodów na koncie innego kontrahenta niż ten, którego dokument dotyczy,
- ze zgubienia dowodu na istnienie dokonanej operacji u jednej ze stron transakcji,
- z różnej wysokości należności u wierzyciela i zobowiązania u dłużnika, spowodowanej naliczeniem przez jedną ze stron odsetek,
- z odmienną kwalifikacji operacji, np. towary wydane z magazynu dostawcy zafakturowano, gdy jeszcze ani towar, ani faktura nie dotarły do odbiorcy,
- z nadużyć i nieprawidłowości u jednej ze stron transakcji.

Przed potwierdzeniem sald należy je rzetelnie zweryfikować. Stany środków pieniężnych, aktywów finansowych i papierów wartościowych w formie zdematerializowanej trzeba sprawdzić z odpowiednimi dokumentami, np. wyciągami bankowymi, umowami, świadectwami depozytowymi. Stan udzielonych pożyczek trzeba sprawdzić z umowami, harmonogramem spłat itd.

Jednostka powinna przeanalizować ewidencję analityczną należności, tak aby należności zostały rozliczone z odpowiadającymi im płatnościami, a wszystkie należności sporne i wątpliwe zostały zidentyfikowane. W celu identyfikacji należności spornych i wątpliwych trzeba je pogrupować według terminów płatności i sprawdzić kwotę należności przeterminowanych w poszczególnych przedziałach. Oprócz tego należy sprawdzić, czy wszystkie należności objęte postępowaniami sądowymi lub kwestionowane przez kontrahentów zostały zaliczone jako sporne. Efektem tej analizy jest sprawdzenie odpisu aktualizującego wartość należności i skorygowanie jego wartości.

Inwentaryzacja rozrachunków może ujawnić różnice wymagające ustalenia przyczyn ich powstania oraz ostatecznego ich rozliczenia. Stwierdzone różnice, wynikające z braku zgodności sald u obydwu kontrahentów, powinny być dogłębnie zbadane pod względem formalnym, finansowym i rachunkowym.

Przeprowadzanie inwentaryzacji metodą potwierdzania sald wymaga spisania protokołu. Wskazuje się w nim wszelkie podjęte czynności inwentaryzacyjne oraz powstałe rozbieżności między stanem podanym przez kontrahentów a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych jednostki.

Każda różnica, niezależnie od jej wysokości, powinna zostać zbadana i wyjaśniona, a jeżeli jest to zasadne – opisana. Jednym z najszybszych sposobów wyjaśniania wykrytych różnic jest telefoniczny kontakt z kontrahentem. W przypadku różnic, które wynikają z nieuznania dokumentów obciążających przez kontrahenta (np. faktur, not odsetkowych), lub w przypadku braku możliwości wyjaśnienia różnic należności powinny zostać zakwalifikowane jako sporne i wątpliwe do odzyskania. Ponadto trzeba utworzyć na nie odpis aktualizujący, księgując je w korespondencji z kontem kosztów finansowych (naliczone odsetki) i pozostałych kosztów operacyjnych (niezapłacone faktury sprzedaży).

PRZYKŁAD 9

Założmy, że na 11 grudnia 2017 r. spółka „A” posiadała należności od odbiorcy „X” w kwocie 2550 zł, w tym należność główną: 2500 zł oraz odsetki: 50 zł. Tego samego dnia spółka „A” wysłała listem poleconym pismo z prośbą o potwierdzenie salda – należności od odbiorcy „X” w kwocie 2550 zł. Niestety, spółka A nie otrzymała odpowiedzi. Na dzień bilansowy spółka „A” posiadała informację o upadłości kontrahenta, tj. odbiorcy „X”. W związku z likwidacją przedsiębiorstwa „X” i dużym prawdopodobieństwem utraty tych należności utworzono na nie odpis aktualizujący.

Ewidencja księgowa:

1. PK – utworzenie odpisu aktualizującego wartość należności – kontrahent „X”:

Wn „Pozostałe koszty operacyjne”	2500
Wn „Koszty finansowe”	50
Ma „Odpisy aktualizacyjne wartość należności”	2550

Pozostałe koszty operacyjne		Koszty finansowe	
1)	2500	1)	50
		Odpisy aktualizujące wartość należności	
		2550 (1)	

Podsumowując, potwierdzanie sald jest tylko jednym z elementów procesu inwentaryzacji i prac bilansowych. Niezbędne jest zapewnienie kompletnych i uporządkowanych ksiąg, terminowe rejestrowanie transakcji i płatności, przypisanie faktur i zapłat właściwym kontrahentom, monitorowanie terminów spłat należności oraz stosowanie procedur zapewniających ich pełną ściągalskość. Wysyłanie potwierdzeń sald, gdy pozostałe warunki nie są spełnione, jest co prawda spełnieniem obowiązku narzuconego przez uor, lecz nie przynosi realnych korzyści w postaci terminowo spłacanych przez kontrahentów należności.

3.4. Porównanie danych ewidencji z dokumentacją

Aktywa i pasywa, które nie mogły być zinwentaryzowane w drodze spisów z natury lub uzgodnienia sald, inwentaryzuje się przez porównanie stanów ewidencyjnych z dokumentacją i przez ich weryfikację. Metoda ta polega na szczegółowej weryfikacji realnej wartości inwentaryzowanego składnika przez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikację wartości tych składników na dzień bilansowy.

W drodze weryfikacji przez porównanie danych znajdujących się w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z innych dokumentów inwentaryzuje się w szczególności:

- wartości niematerialne i prawne,
- grunty i środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony,
- grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości (np. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu),
- materiały w drodze i dostawy niefakturowane,
- środki pieniężne w drodze,
- należności sporne i wątpliwe,
- rozrachunki publicznoprawne,
- należności i zobowiązania z pracownikami,
- należności i zobowiązania z osobami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych,
- zobowiązania wobec dostawców,
- rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne,
- kapitały własne, fundusze specjalne,
- udziały w spółkach kapitałowych,
- rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów,
- środki trwałe w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń wchodzących w ich skład,
- składniki aktywów, dla których w ramach regulacji ustawy przewidziano inwentaryzację raz na 4 lub raz na 2 lata,

- wszystkie inne niewymienione powyżej składniki aktywów i pasywów, dla których uor nie przewiduje inwentaryzacji metoda potwierdzenia salda lub spisu z natury.

Poza składnikami, które zgodnie z uor podlegają inwentaryzacji tą metodą, dokonuje się również porównania z dokumentacją stanów ewidencyjnych składników, których nie zinwentaryzowano w innym trybie (np. środków trwałych w roku, na który nie przypada termin ich spisu z natury, lub gdy nie ma potwierdzenia salda należności z winy kontrahenta itp.).

!

! Celem inwentaryzacji przeprowadzonej metodą porównania danych ewidencji z dokumentacją jest stwierdzenie, czy rzeczywiście posiadane dokumenty potwierdzają istnienie takiego salda oraz czy jest ono realne i prawidłowo wycenione.

Inne zasady takich porównań i weryfikacji stosuje się w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych (a nawet poszczególnych ich tytułów), składników finansowego majątku trwałego, kapitałów i funduszy, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości oraz rozliczeń międzyokresowych (dla których dokumenty potwierdzające ich istnienie mają często charakter wieloletni), a inne do rozrachunków publicznoprawnych, z osobami nieprowadzącymi ewidencji, spornych, innych środków pieniężnych, rezerw, przychodów przyszłych okresów oraz pozostałych składników charakteryzujących się krótkotrwałością oraz częstymi zmianami (podstawową różnicą między tymi dwiema grupami jest to, że w pierwszym przypadku dokumenty w większości pochodzą sprzed wielu lat i były wielokrotnie weryfikowane, a w drugim przypadku – dowody na ogół powstały stosunkowo niedawno).

W odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych oraz rozliczeń międzyokresowych istotne jest ustalenie, czy saldo jest aktualne.

W zakresie wartości niematerialnych i prawnych przedmiotem porównania, rozpatrzenia i weryfikacji jest każdy rodzaj tych składników (np. koszty zakończonych powodzeniem prac rozwojowych; wartość firmy; prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych, licencji; prawa autorskie; a w ramach rodzajów każdy tytuł wartości niematerialnej i prawnej, np. każdy nabyty patent, wzór zdobniczy). Inwentaryzacja polega w tym przypadku na porównaniu wartości poszczególnych tytułów i faktu ich występowania ze stosowną dokumentacją (np. umowy licencyjne; umowy na zakup praw autorskich, praw do wynalazków, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, patentów; dokumentacja poszczególnych tytułów zakończonych powodzeniem prac rozwojowych, a także dokumentacja ich wdrożenia z powodzeniem, gdyż tylko pod tym warunkiem ich koszty mogą być rozliczane w ramach wartości niematerialnych i prawnych).

Salda niektórych składników nie są w roku obrotowym ściśle potwierdzane określonymi dokumentami, ponieważ ukształtowały się w wyniku księgowania wielu operacji na zwiększenie i zmniejszenie. Przykładem takich sald są stany funduszy (kapitałów) własnych oraz funduszy specjalnych. Stany tych pasywów powstały w wyniku różnych zwiększeń i zmniejszeń, niepozwalających się pojedynczo saldować. Inwentaryzuje się je dzięki:

- sprawdzeniu poprawności stanu z bilansu otwarcia (np. czy był zweryfikowany przez biegłego rewidenta),
- zweryfikowaniu zasadności i prawidłowości zwiększeń i zmniejszeń (np. zgodności z Kodeksem spółek handlowych i innymi przepisami, statutem, umową spółki, regulaminami, wpisem do rejestru),
- ocenie realności i ewentualnej korekcie tych zwiększeń (prawidłowość wykazywania emisji akcji, dokonania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych lub na inne fundusze specjalne itp.) oraz zmniejszeń,
- zweryfikowaniu poprawności sald końcowych, co w odniesieniu do kapitału podstawowego (np. zakładowego) może m.in. oznaczać konieczność skonfrontowania z wyciągami dotyczącymi wpisów do wspomnianego wyżej rejestru firm.

Z takich porównań należy, jako ich dokumentację, sporządzić specyfikację, która będzie stanowić podstawę protokołu z inwentaryzacji przeprowadzonej tą metodą.

W odniesieniu do rozliczeń międzyokresowych przychodów warto opracować specyfikację tytułów przychodów według dowodów księgowych. Sprawdzeniu poddaje się poprawność zaliczenia poszczególnych pozycji do rozliczeń międzyokresowych przychodów oraz zgodność z dokumentującymi je dowodami. Podobnie, ale z uwzględnieniem specyfiki, metodą porównania i weryfikacji inwentaryzuje się pozostałe tytuły składników aktywów i pasywów.

Po inwentaryzacji składników dokonywanej w drodze porównania ewidencji z dokumentacją, a także weryfikacji ich realności, wiarygodności oraz poprawności wyceny sporządza się odpowiedni protokół (sprawozdanie), który stanowi analityczne zestawienie jej przedmiotu, przebiegu i rezultatów.

Protokół może też mieć formę zestawienia inwentaryzowanych tą metodą składników, który podlega w dalszej części analitycznemu rozwinięciu (omówieniu, ocenie realności, wiarygodności, poprawności, wyceny itp.) z podziałem na elementy poszczególnych grup składników.

Propozycję protokołu weryfikacji na przykładzie środków trwałych – w roku obrotowym, w którym nie inwentaryzuje się ich droga spisu z natury – przedstawiono we wzorze 13.

Wzór 13. Protokół inwentaryzacji aktywów i pasywów w drodze porównania dokumentacji z ewidencją i ich weryfikacji

PROTOKÓŁ
inwentaryzacji środków trwałych
(nieinwentaryzowanych w danym roku drogą spisu z natury)
 przeprowadzonej drogą porównania danych ewidencji księgowej z danymi wynikającymi
 z posiadanej dokumentacji, a także ich analizy i weryfikacji
 według stanu na dzień 31 grudnia 2017 r.
 w okresie od 3 stycznia 2018 r. do 5 stycznia 2018 r.

przez Karolinę Śniegocką
Justynę Siemianowską

1. **Pozycja bilansu A. II – Rzeczowe aktywa trwałe**
 Konto: symbol 011 nazwa: środki trwałe
2. **Saldo w kwocie brutto 7 432 743,72 zł; umorzenie 4 353 453,70 zł; wartość netto 3 079 290,02 zł**
wynika z: BO w kwocie brutto 6 952 624,62 zł; umorzeń w kwocie 3 841 742,44 zł; wartości netto w kwocie 3 110 882,18 zł + zwiększenia 544 429,98 zł – zmniejszenia 64 310,88 zł – naliczone umorzenia 576 022,14 zł +
 + zmniejszenie umorzeń (rozchody) 64 310,88 zł = 3 079 290,02 zł
3. **Przebieg inwentaryzacji:**
 - a) stwierdzono, że stan na dzień 1 stycznia 2017 r. był przedmiotem inwentaryzacji i weryfikacji w roku poprzednim i wynika z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za ten rok.
Stan ten w kwocie brutto (na 1.01.2017 r.):
 6 952 624,62 zł; umorzenia 3 841 742,44 zł; netto 3 110 882,18 zł uznaje się zatem za realny i poprawny
 - b) **w roku obrotowym miały miejsce następujące przychody:** budowle 22 100,00 zł, urządzenia techniczne i maszyny 245 050,42 zł, środki transportu 190 340,00 zł, pozostałe środki trwałe 86 939,56 zł
na łączną kwotę 544 429,98 zł
oraz rozchody: urządzenia techniczne i maszyny 5569,14 zł, środki transportu 34 476,00 zł oraz pozostałe środki trwałe 24 265,74 zł
na łączną kwotę 64 310,88 zł
 - c) **porównaniem danych ewidencji z dokumentacją objęto następujące pozycje przychodów:** wszystkie przychody o wartości początkowej przekraczającej kwotę 10 000 zł. Porównaniem objęto więc 15 pozycji przychodów środków trwałych o wartości 414 809,54 zł, co stanowi 76,2% ogólnej wartości przychodów **oraz następujące pozycje rozchodów:** wszystkie pozycje rozchodów o wartości przekraczającej 200 zł. W wyniku tego porównaniem objęto 10 pozycji rozchodów o wartości 62 235,12 zł, co stanowi 96,8% ogólnej wartości rozchodów.
 Pozostałe rozchody dotyczą 21 pozycji na kwotę 2075,76 zł. Na 1 środek trwały z tej grupy przypada zatem 98,85 zł
 - d) **w wyniku porównania stwierdzono, że** ruch środków trwałych został prawidłowo udokumentowany, a rozchodowanie 21 pozycji o średniej wartości poniżej 100 zł miało na celu uporządkowanie i zmniejszenie pracochłonności ewidencji składników majątku trwałego
 - e) **inne uwagi:** zespół nie stwierdził nieprawidłowości w zakresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych
 - f) **prawidłowe saldo pozycji na dzień bilansowy wynosi:**
 brutto 7 432 743,72 zł
 umorzenia 4 353 453,70 zł
 netto 3 079 290,02 zł
 Jest to saldo realne, wynikające z prawidłowo prowadzonych ksiąg i prawidłowych dowodów księgowych. Powinno być ujęte w tej wysokości w rocznym bilansie.

Data 5 stycznia 2018 r.

Podpisy osób dokonujących inwentaryzacji:

(–) K. Śniegocka

 (–) J. Siemianowska

3.5. Błędy i nieprawidłowości najczęściej popełniane w toku inwentaryzacji

Najczęściej zdarzają się następujące błędy i uchybienia popełniane w związku z inwentaryzacją:

- brak odpowiednich wewnętrznych aktów normatywnych – regulujących zarówno problematykę obiegu dokumentów, ochrony mienia i kontroli wewnętrznej w ogóle, jak i w szczególności problematykę inwentaryzacyjną (instrukcji inwentaryzacyjnej, zarządzeń wewnętrznych itp.),
- niedocenianie roli szkolenia osób zatrudnionych przy inwentaryzacji (brak wskazania im specyficznych i trudnych problemów, jakie wystąpią w jednostce),
- powoływanie do przeprowadzenia inwentaryzacji osób niekompetentnych do wykonania tych czynności,
- udostępnianie w każdym przypadku zespołom spisowym ewidencji inwentaryzowanych składników,
- niewłaściwe przygotowanie pól spisowych do inwentaryzacji (nieuporządkowanie składowisk, niesprzymowanie towarów masowych, brak wywieszek umożliwiających identyfikację składników, nieuzgodnienie prowadzonej w rejonach spisowych ewidencji z księgowością),
- błędny podział jednostki na pola spisowe, a także nieściśle określanie ich zakresu,
- niewyznaczenie osób odpowiedzialnych za składniki znajdujące się w magazynach (ogólny dostęp),
- dopuszczanie do ruchu, tj. do wydawania i przyjmowania, bez niezbędnych ograniczeń, składników do rejonu spisowego w czasie spisu znajdujących się w nim składników,
- nadmierne rozciągnięcie w czasie spisu z natury, a także czynności rozliczania i weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych; powierzchowne wyjaśnianie przyczyn powstawania różnic, pochopne dopuszczanie do spisów uzupełniających, czasami fikcyjnych, podejmowanych dla zatuszowania różnic,
- brak zorganizowania i zastosowania sprawnego i skutecznego systemu kontroli przygotowania i przeprowadzenia inwentaryzacji, a także ustalenia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- niewłaściwe przygotowanie, wydawanie i rozliczanie arkuszy spisów z natury,
- nieprawidłowe wypełnianie arkuszy spisowych, niewłaściwe dokonywanie w nich poprawek, dopisywanie do pozycji już wpisanych dodatkowych ilości tego samego składnika, ujawnionych w czasie dalszych czynności inwentaryzacyjnych,
- niewyodrębnienie w czasie spisu składników zbędnych, niepełnowartościowych (uszkodzonych, zniszczonych), nieprzydatnych, niemodnych itp., a także będących własnością innych jednostek,
- nieuczestniczenie w spisach osób odpowiedzialnych materialnie,
- niepobranie od osób odpowiedzialnych materialnie stosownych oświadczeń wstępnych i końcowych, które zobowiązują je do solidniejszego podejścia do przeprowadzenia spisu,
- dopuszczanie do dokonywania nieuzasadnionych kompensat niedoborów i nadwyżek; np. kompensuje się niedobory z nadwyżkami stwierdzone w różnych polach spisowych, u różnych osób odpowiedzialnych, w czasie różnych inwentaryzacji; nie zwraca się uwagi na to, czy rzeczywiście występuje domniemanie możliwości pomyłki z uwagi na podobieństwo artykułów; kompensuje się globalną wartość różnic stwierdzonych na wszystkich inwentaryzowanych składnikach, pokrywając wartość niedoborów wartością nadwyżek i traktując różnice jako niezawinione, bez powiązania z różnicami ilościowymi oraz przy ignorowaniu braku podobieństwa objętych kompensatą składników; nie koryguje się ewidencji o stwierdzone różnice inwentaryzacyjne ilościowo-wartościowe, co powoduje, że nadal wykazuje ona stany odmienne od faktycznych i przy każdym następnym spisie z natury sytuacja się powtórzy,
- dokonywanie niewłaściwej wyceny niedoborów zawinionych (bez oparcia się – zgodnie z Kodeksem cywilnym – na ich wycenie rynkowej),
- niefrasobliwe księgowanie niedoborów i nadwyżek bez jakiejkolwiek weryfikacji i eliminowania różnic pozornych,
- dokonywanie spisów na podstawie danych ewidencji, zamiast z natury,
- nieprawidłowa wycena poszczególnych pozycji arkuszy spisów z natury,
- dopasowywanie stanów wynikających z natury do stanów ewidencyjnych za pomocą wystawiania antydatowanych, fikcyjnych dokumentów,
- praktykowanie – dla ukrycia niedoborów – zasady przyjmowania towarów przed spisem z natury z datą po spisie; brak systemu odpowiedniej konfrontacji dokumentów w księgowości,
- praktykowanie tzw. pożyczek towarów na czas inwentaryzacji pomiędzy polami spisowymi,
- przeprowadzanie fikcyjnych spisów dodatkowych dla tuszowania niedoborów,
- zbyt łagodne traktowanie groźnych i niczym nieuzasadnionych naruszeń prawa, mienia oraz różnorodnych fałszerstw i malwersacji,
- nierespektowanie obowiązku inwentaryzacji rozrachunków oraz pozostałych aktywów i pasywów, nie podlegających sprawdzaniu w trybie spisów z natury; nieobejmowanie inwentaryzacją licznych pozycji aktywów i pasywów,
- niesprawdzanie w czasie inwentaryzacji tytułów własności nieruchomości, majątkowych praw rzeczowych, towarów itp.

- pomijanie w inwentaryzacji wielu składników, np.:
 - zaliczanych w koszty w momencie zakupu lub wytworzenia,
 - wydanych do produkcji, ale jeszcze nie wykorzystanych,
 - rozrachunków publicznoprawnych,
 - finansowych składników majątku trwałego,
 - innych środków pieniężnych (np. w drodze),
 - kosztów przyszłych okresów,
 - rezerw na koszty przyszłych okresów,
 - kapitałów i funduszy specjalnych,
 - odpisów aktualizujących na należności zagrożone nieściągalnością,
 - rozliczeń międzyokresowych przychodów,
 - wartości niematerialnych i prawnych,
 - środków trwałych w budowie,
 - gruntów,
 - zapasów objętych wyłącznie ewidencją ilościową,
 - zapasów i innych składników obcych,
 - zobowiązań warunkowych oraz ograniczeń praw własności,
 - zerowych sald rozrachunków z jednostkami o bardzo ożywionych, skomplikowanych i kontrowersyjnych (pod względem rozliczeń) transakcjach,
 - wszystkich innych składników, których nie udało się zinwentaryzować albo których w roku obrotowym można było nie inwentaryzować w drodze spisów z natury lub uzgodnień sald,
- niedokonywanie księgowania lub błędne księgowanie treści decyzji kierownika jednostki dotyczącej rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- nierespektowanie ustawowych terminów przeprowadzania inwentaryzacji oraz ujmowania jej wyników w księgach rachunkowych właściwego roku obrotowego, na jaki przypadał termin inwentaryzacji,
- nieinwentaryzowanie, np. z uwagi na pracochłonność, artykułów masowych, zwałowych, ciężkich, przestrzennych, sypkich itp., występujących w dużych ilościach,
- niewykorzystywanie spostrzeżeń poczynionych w czasie inwentaryzacji, dotyczących stwierdzonych nieprawidłowości, do doskonalenia i usprawniania gospodarowania mieniem i zarządzania jednostką.

4. Zakończenie i rozliczenie inwentaryzacji

Po dokonaniu wszystkich czynności inwentaryzacyjnych konieczne jest rozliczenie ustalonych różnic inwentaryzacyjnych. Trzeba pamiętać, iż ostatecznego rozliczenia wyników inwentaryzacji należy dokonać przed zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Zatem inwentaryzację za 2017 r. należy rozliczyć w księgach rachunkowych za 2017 r.

4.1. Wycena inwentaryzowanych składników

O powodzeniu całego przedsięwzięcia w zakresie inwentaryzacji rocznej decyduje m.in. poprawne wykonanie czynności końcowych, w tym głównie:

- szybkie i sprawne przekazanie do dalszej obróbki kompletnych i poprawnych dokumentów inwentaryzacyjnych,
- prawidłowa wycena składników będących przedmiotem inwentaryzacji,
- poprawne ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- wnikliwa, rzetelna i obiektywna weryfikacja tych różnic,
- dokonanie zasadnej i poprawnej kompensaty niedoborów z nadwyżkami stwierdzonymi na podobnych artykułach,
- prawidłowe rozliczenie i ujęcie w ewidencji różnic inwentaryzacyjnych w księgach roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji.

W zależności od konkretnej sytuacji, a także od rozwiązań przyjętych w wewnętrznych aktach prawnych, arkusze spisów z natury i protokoły inwentaryzacyjne, za pośrednictwem komisji inwentaryzacyjnej lub wprost od zespołów spisowych, trafiają do księgowości. Niektóre z nich (np. arkusze spisów z natury w placówkach handlu detalicznego i gastronomii, protokoły inwentaryzacji produkcji budowlano-montażowej w toku) mogą być już wstępnie wycenione przez zespoły (grupy) spisowe.

Księgowość, po wstępnej ocenie poprawności formalnej otrzymanych arkuszy spisowych i protokołów inwentaryzacyjnych, dokonuje ich wyceny, kierując się zasadami wyceny aktywów i pasywów do bilansu rocznego określonymi w rozdziale 4 (art. 28–41) uor.

UWAGA



W przypadku gdy wstępną wycenę składników będących przedmiotem inwentaryzacji przeprowadził zespół spisowy, księgowość dokonuje jej sprawdzenia i weryfikacji.

Między wyceną dokonywaną do celów bilansowych a wyceną na potrzeby ustalenia różnic inwentaryzacyjnych i rozliczenia osób odpowiedzialnych materialnie, a w niektórych przypadkach również do celów poprawnego ustalenia dochodu do opodatkowania i rozliczeń z budżetem, mogą występować różnice. Na przykład:

- towary znajdujące się w placówkach handlu detalicznego, w celu rozliczenia osób odpowiedzialnych i ustalenia niedoborów bądź nadwyżek, wycenia się w cenach ewidencyjnych (z reguły w cenach detalicznych), a na ostatni dzień roku obrotowego – w celu ujęcia do sprawozdania finansowego – w cenach nabycia lub zakupu,
- towary (szeroko rozumiane) w jednostkach prowadzących uproszczoną ewidencję działalności w podatkowych księgach przychodów i rozchodów, a także rozliczających się z budżetem w formie podatku zryczałtowanego (ryczałt ewidencjonowany) są wyceniane na potrzeby ustalania dochodu do opodatkowania na poziomie cen nabycia lub zakupu, a na potrzeby rozliczenia – cen sprzedaży,
- zapasy rzeczowe składników aktywów obrotowych, w przypadku ewidencjonowania ich po stałych cenach ewidencyjnych, na potrzeby ustalenia różnic inwentaryzacyjnych, rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych, są wyceniane na poziomie przyjętych stałych cen ewidencyjnych (ewentualnie w rozliczeniach szczegółowych – korygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych), a na potrzeby wyceny na dzień bilansowy – według cen średnioważonych, cen opartych na zasadach „pierwsze przyszło – pierwsze wyszło” lub „ostatnie przyszło – pierwsze wyszło”, a nawet w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników,
- produkcję budowlano-montażową w toku realizowaną sposobem gospodarczym na potrzeby rozliczeń ustala się na poziomie cen kosztorysowych wynikających z umowy (rzadziej na poziomie wynagrodzenia ryczałtowego wykonawcy), do bilansu zaś – na poziomie technicznego kosztu wytworzenia (koszty bezpośrednie i koszty ogólne budowy), który może być ustalony z zastosowaniem wskaźnika poziomu kosztów (nie wyższego jednak od cen sprzedaży netto),
- niezakończone usługi o charakterze długotrwałym (w tym budowlane) wycenia się według zasad określonych w treści art. 34a–34d uor.

Warunek, że wycena bilansowa nie może być wyższa od cen sprzedaży netto, dotyczy wszystkich rzeczowych składników majątku. Wycena potrzebna do ustalenia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych (z wyjątkiem np. produkcji w toku) jest na ogół prosta, ponieważ z zasady ceny te księgowość stosuje na co dzień i ma je odnotowane w swoich analitycznych urządzeniach ewidencyjnych.

Wycena usługi długotrwałej w toku nie może wykraczać poza stopień zaawansowania tej usługi.

Problemów przy wycenie inwentaryzacji dostarczają różne zmiany sytuacji rynkowej oraz utrata wartości użytkowej składników. Artykuły zniszczone, uszkodzone itp. podlegają wycenie po obniżonej wartości, ale najlepiej jest w czasie inwentaryzacji dokonać i odpowiednio ująć w księgach wyniki ich deprecjacji.

Wycena składników ujętych w arkuszach spisu z natury jest dokonywana bezpośrednio w tych arkuszach. Nie jest jednak zabronione, aby wyceny tej dokonywać w innych dokumentach, np. w zestawieniach zbiorczych spisów z natury, w których ustala się również różnice inwentaryzacyjne.

4.2. Wyprowadzenie różnic inwentaryzacyjnych

Z uwagi na oszczędność pracy i czasu dobrze jest ustalać różnice inwentaryzacyjne na tych samych dokumentach (zestawieniach), które służą wycenie inwentaryzowanych składników. Nie zawsze jest to jednak możliwe z uwagi na to, że odmiennie dokonuje się ustalenia różnic inwentaryzacyjnych składników w zależności od sposobu ich ewidencjonowania (lub w przypadku braku ewidencji). Przy wykonywaniu tych czynności można, zależnie od przyjętej w jednostce praktyki, spotkać się z różnymi problemami, a więc z sytuacją, gdy:

- na określony składnik jednostka nie prowadzi ewidencji (np. materiały zaliczone w koszty w momencie zakupu),
- pewne składniki są objęte wyłącznie ewidencją ilościową (np. niestanowiące środków trwałych przedmioty wielokrotnego użytku),
- składniki znajdujące się w określonej placówce są objęte wyłącznie ewidencją wartościową (np. towary w sklepie),
- określone składniki są objęte prowadzoną w księgowości ewidencją ilościowo-wartościową (do tego w magazynie jest prowadzona najczęściej ewidencja ilościowa); będzie to dotyczyć większości składników w przeważającej liczbie jednostek wytwórczych, budowlanych i innych.

Przy braku ewidencji należy ustalić stan z natury materiałów, towarów, wyrobów, a wyceniony arkusz spisowy stanowi podstawę wyksięgowania na koniec kwartału lub roku wartości tych składników z kosztów i wprowadzenia na zapasy, aby następnego dnia dokonać zapisu odwrotnego zgodnie z zasadą przyjętą w polityce rachunkowości.

W takim przypadku nie wyprowadza się różnic inwentaryzacyjnych, gdyż nie ma z czym porównać ustalonego stanu z natury. Mogą jednak powstać na tych składnikach różnice, jeżeli prowadzona np. w produkcji dokumentacja jej rozliczeń umożliwia porównanie rzeczywistego zużycia takiego materiału z normami. Mogą wówczas powstać rozbieżności podlegające wyjaśnieniu i czasami będące podstawą obciążenia osób odpowiedzialnych, podobnie jak zawinione różnice inwentaryzacyjne, jednak ich rozliczenie następuje w odrębnym trybie.

W razie prowadzenia tylko ewidencji ilościowej powinna być ona traktowana, bez względu na miejsce prowadzenia, jako urządzenie księgowe, a także spełniać wymagania takiego urządzenia, zwłaszcza ujmować właściwie udokumentowane operacje. Należy ustalić więc jedynie różnice ilościowe oraz wyjaśnić je i zweryfikować. W przypadku niedoborów zawinionych dokonuje się ich wyceny i obciąża się nimi (po odpowiedniej decyzji kierownika jednostki) osoby odpowiedzialne materialnie. Różnice niezawinione wprowadza się do ewidencji ilościowej bez wyceny. Możliwe jest kompensowanie na podobnych artykułach niedoborów z nadwyżkami.

Ustalenie i rozliczenie różnic może nastąpić w zestawieniu zbiorczym spisów z natury, w którym wycenie będą podlegały jedynie niedobory zawinione. Kompensata jest dokonywana w formie specjalnego zestawienia.

UWAGA

W sklepach detalicznych, gastronomii itp. towary są ewidencjonowane w cenach sprzedaży. W tych cenach jest też wyceniany – na potrzeby rozliczenia inwentaryzacji – spis z natury towarów. Ustalenie różnic inwentaryzacyjnych polega na wyprowadzeniu globalnej różnicy wartościowej – również w cenach sprzedaży – między stanem wynikającym z ewidencji wartościowej prowadzonej w księgowości a wartością ustaloną w spisie z natury.

Różnice inwentaryzacyjne dla składników objętych ewidencją ilościowo-wartościową mogą być ustalane w formularzach pod nazwą „Zestawienie zbiorcze spisów z natury” lub „Zestawienie różnic inwentaryzacyjnych”, gdzie podaje się te pozycje, w których stwierdzono rzeczywiste różnice inwentaryzacyjne.

UWAGA

Sporządzenie zestawienia zbiorczego spisów z natury pozwala na łatwiejsze stwierdzenie kompletności spisu. Ponadto pozwala ono na zbilansowanie całokształtu informacji wynikających ze spisu z natury oraz ewidencji, na uchwycenie błędów w księgowości, w wysokości cen itp.

W rezultacie dalszego postępowania ustala się również różnice mieszczące się w granicach norm ubytków naturalnych i inne niezawinione, np. powstałe w wyniku błędów pomiarów. Dokonuje się kompensaty – na ogół na wniosek osób materialnie odpowiedzialnych, z inicjatywy zespołów spisowych lub służby księgowości – niedoborów z nadwyżkami na podobnych artykułach, ustala się niedobory zawinione i po decyzji kierownika jednostki dokonuje się odpowiednich ich księgowania.

Komplet materiałów inwentaryzacyjnych (tj. spisy z natury oraz materiały dotyczące ich wyceny, a także ustalone różnice inwentaryzacyjne) jest przekazywany przez księgowość do komisji inwentaryzacyjnej w celu dokonania weryfikacji.

4.3. Wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie

Istotny element weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych stanowią wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie, zwłaszcza odnoszące się do przyczyn powstania tych różnic. Dlatego w czynnościach dotyczących weryfikacji i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych nie można przecenić udziału osób odpowiedzialnych materialnie. Po analizie niedoborów i nadwyżek wynikających z materiałów inwentaryzacyjnych można odtworzyć z pamięci pewne fakty, np. że szlifierkę oddano na złom, lecz nie wystawiono dowodu LT, albo że stłukł się balon rozpuszczalnika, na co są świadkowie, lecz nie sporządzono protokołu szkodowego.

W razie ustalenia różnic osoby odpowiedzialne materialnie otrzymują ich wykaz, do którego mają obowiązek ustosunkować się na piśmie. Zdarza się, że nie można wyjaśnić przyczyn ich powstania. Trudno bowiem ustosunkować się czasem do faktu pomyłki przy przyjmowaniu, wydawaniu, w dokumentach, w spisie z natury itp. Gdyby magazynier był świadomy pomyłki, nie dopuściłby do niej. Istnieje też możliwość kradzieży przez niesolidnych klientów, pomyłek w oryginalnych opakowaniach, które nie zostały sprawdzone przy rozpakowywaniu itp. Komisja inwentaryzacyjna musi wówczas przedstawić wnioski bez uzyskania pomocy osób odpowiedzial-

nych. Jednak w wielu przypadkach, z uwagi na łatwy dostęp do składników, w których stwierdzono różnice, do ewidencji tych składników, do dokumentacji, zdarza się, że przyczyny różnic dają się wyjaśnić (np. pomyłki w wartości na dowodzie przyjęcia towarów do sklepu – nieskorygowane przez strony transakcji, pomyłki w spisie z natury, stwierdzenie, że w opakowaniu o określonych gabarytach znajduje się nie 10, lecz 12 sztuk wyrobu itp.).

UWAGA



Wyjaśnienia i oświadczenia osób materialnie odpowiedzialnych uzasadniające przyczyny powstania różnic, a nierzadko zawierające propozycje sposobu ich rozliczenia (np. co z czym skompensować), złożone na piśmie, stanowią integralną część materiałów z weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych.

4.4. Weryfikacja różnic inwentaryzacyjnych

Głównym przedmiotem weryfikacji są ustalone różnice inwentaryzacyjne oraz wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie, zwłaszcza gdy są pełne, trafne, zasadne i wiarygodne.

Przygotowania kompletnego materiału dotyczącego wyjaśnienia przyczyn powstania, analizy, oceny oraz propozycji rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych dokonuje komisja inwentaryzacyjna. W swej pracy komisja ma prawo żądać i korzystać z pomocy wielu służb i osób, a zwłaszcza osób odpowiedzialnych materialnie, zespołów spisowych, pracowników księgowości prowadzących ewidencję inwentaryzowanych składników, komórek (lub osób), które dostarczają, transportują lub pobierają składniki itp. Często też komisja stara się uzyskać pewne informacje od kontrahentów jednostki, korzysta z pomocy rzeczoznawców i ekspertów z różnych dziedzin itp. Wiele spraw konsultuje również z głównym księgowym, a nawet kierownikiem jednostki.

Po porównaniu stanu faktycznego majątku ustalonego w toku inwentaryzacji ze stanem księgowym mogą wystąpić różnice w poszczególnych składnikach majątku. Różnice te mogą mieć charakter niedoborów lub nadwyżek.

O niedoborach mówimy wtedy, gdy stan rzeczywisty majątku jest mniejszy od stanu, jaki wskazują księgi rachunkowe. Nadwyżki występują w sytuacji przeciwnej – gdy stwierdzony stan faktyczny majątku jest większy od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych.

Przyczyną nadwyżek są najczęściej błędy w dokumentowaniu lub ewidencjonowaniu zdarzeń związanych z przychodem majątku, takie jak np.:

- niesporządzenie odpowiednich dokumentów związanych z przychodem mienia,
- przyjęcie nieodpłatnie składników mienia, do których nie zostały przekazane odpowiednie dokumenty, np. PT (protokół przekazania – przejęcia środka trwałego),
- niezaewidencjonowanie lub błędne zaewidencjonowanie dokumentów związanych z przyjęciem (najczęściej nieodpłatnym) mienia do jednostki,
- niezawiadomienie przez pracowników odpowiednich osób o przychodzie majątku.

Niedobory w majątku można podzielić na dwa rodzaje:

- niezawinione, czyli takie, które stanowią koszty lub straty jednostki i za które nikt nie ponosi odpowiedzialności,
- zawinione, spowodowane niewłaściwym postępowaniem pracowników jednostki, co do których żąda się od winnego pokrycia kosztów niedoboru.

Niedobory niezawinione to niedobory spowodowane na przykład zużyciem się sprzętu i jego likwidacją, która nie została odnotowana w ewidencji majątku i księgach rachunkowych, czy też niedobory powstałe z przyczyn losowych.

Niedobory zawinione powstają, gdy wskutek celowego lub niecelowego działania pracownika czy zaniechania przez niego działania majątek jednostki został utracony bądź zniszczony (np. nieodpowiednie zabezpieczenie sprzętu, niewłaściwe używanie sprzętu, niesprawowanie nadzoru nad majątkiem, do którego pracownik był zobowiązany).

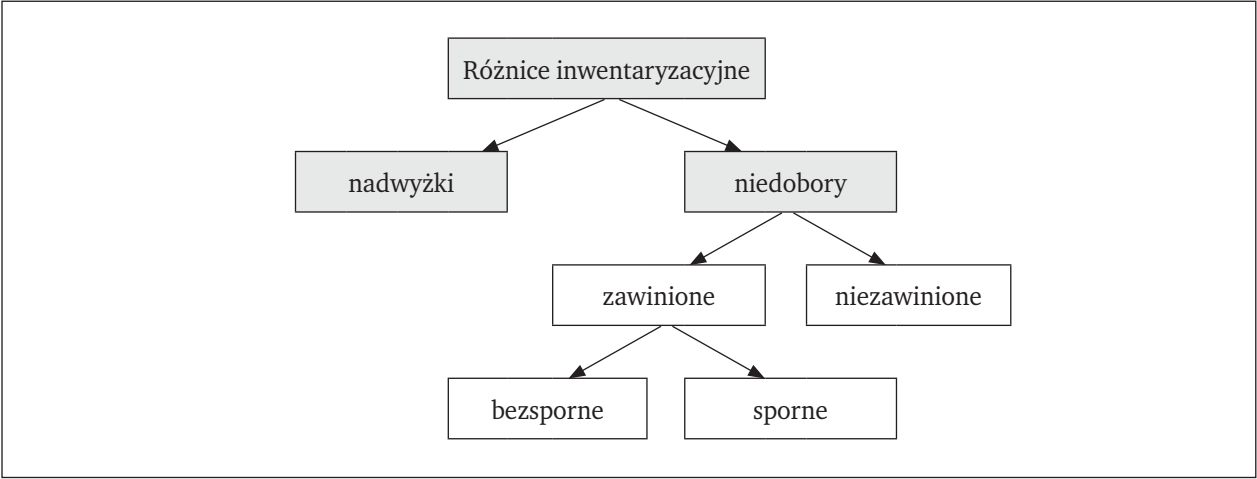
Niedobory zawinione można podzielić na bezsporne (kiedy pracownik zgadza się z faktem ponoszenia winy za powstały niedobór i zobowiązuje się go pokryć) i sporne, kiedy pracownik nie zgadza się z przypisywaną mu winą (w takich sytuacjach najczęściej sprawa kierowana jest na drogę sądową).

W wyniku postępowania weryfikacyjnego różnice inwentaryzacyjne, a zwłaszcza niedobory, zostają zakwalifikowane jako:

- mieszczące się w granicach norm ubytków naturalnych lub innych limitów,
- pozostałe niezawinione, np. powstałe z błędów pomiarów,
- podlegające kompensacie (różnice po kompensacie – ilościowo-wartościowe lub wartościowe – mogą być również potraktowane jako niezawinione lub zawinione),
- uznane za zawinione do pokrycia przez osoby odpowiedzialne materialnie, po wykonaniu określonych procedur, np. za zgodą tych pracowników w wyniku skierowania sprawy na drogę sądową itp.

Coraz częściej funkcjonuje podział niedoborów na te, których zamierza się dochodzić, oraz na te, z których dochodzenia się rezygnuje.

Schemat 4. Rodzaje różnic inwentaryzacyjnych



! UWAGA
W efekcie weryfikacji może też zostać sformułowany wniosek o dokonanie spisu (inwentaryzacji) powtórnego, uzupełniającego lub dodatkowego, o czym zdecyduje kierownik jednostki lub (jeśli w instrukcji inwentaryzacyjnej jest to przewidziane) główny księgowy albo przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.

Z czynności komisji inwentaryzacyjnej dotyczących weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, a także z oceny wyników całokształtu inwentaryzacji, w czasie posiedzenia komisji powstaje odpowiedni protokół zakończony wnioskami w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.
Jeżeli przewidują to przyjęte w jednostce procedury, wnioski komisji powinny być zaopiniowane odpowiednio przez głównego księgowego oraz radcę prawnego.

Tabela 5. Cztery kroki do wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych

Krok 1	Określenie przez komisję inwentaryzacyjną w protokole poinwentaryzacyjnym przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych Komisja inwentaryzacyjna gromadzi odpowiednie materiały (pisemne wyjaśnienia i oświadczenia pracowników, odpisy dokumentów źródłowych lub obcych, notatki z rozmów, wydruki internetowe) w celu dochodzenia przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych.
Krok 2	Sporządzenie protokołu weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych W protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych ustala się powód ich powstania oraz sposób rozliczenia. Protokół weryfikacji zatwierdza kierownik jednostki. Protokół ten podlega ocenie prawnej, ocenie skarbnika/głównego księgowego oraz zatwierdzeniu przez kierownika jednostki.
Krok 3	Decyzja kierownika jednostki o sposobie rozliczenia powstałych różnic inwentaryzacyjnych Zatwierdzony protokół/wniosek stanowi podstawę do ujęcia ustalonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych jednostki. Właściwym dokumentem do wprowadzenia różnic inwentaryzacyjnych do ksiąg rachunkowych jest dokument PK, do którego załącznikiem jest protokół z wnioskami zatwierdzony przez kierownika jednostki.
Krok 4	Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych Komisja inwentaryzacyjna może zaproponować rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych jako: ■ kompensatę, ■ zwiększenie kosztów, ■ obciążenie pozostałych kosztów operacyjnych, ■ zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych, ■ obciążenie osoby (osób) materialnie odpowiedzialnej.

Wzór 14. Protokół posiedzenia komisji inwentaryzacyjnej

Protokół posiedzenia komisji inwentaryzacyjnej

Protokół sporządzony w dniu kończącym weryfikację różnic inwentaryzacyjnych w sprawie ich rozliczenia. Komisja inwentaryzacyjna w składzie (nazwiska i imiona):

1. Jan Mierzwa – przewodniczący
2. Grzegorz Osiński – sekretarz
3. Anna Rudzka – członek
4. Kamila Bzowska – członek

na posiedzeniu w dniu 22 stycznia 2018 r. dotyczącym weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych stwierdzonych w czasie inwentaryzacji rocznej składników majątku jednostki LUX po przeanalizowaniu wyjaśnień osób odpowiedzialnych materialnie oraz skonsultowaniu z głównym księgowym jednostki, ustaliła, co następuje:

I. Propozycja rozliczeń różnic inwentaryzacyjnych w magazynie materiałów

W odniesieniu do spisu z natury przeprowadzonego w magazynie materiałów według stanu na 30.11.2017 r. w okresie od 4 do 12.12.2017 r. postanawia zgłosić następujące propozycje w zakresie stwierdzonych tam różnic inwentaryzacyjnych:

- a) nadwyżkę materiału A w ilości 5 kg, w kwocie 2980 zł, odnieść na pozostałe przychody operacyjne,
- b) nadwyżkę materiału B w ilości 10 szt. po 400 zł, razem 4000 zł, skompensować z niedoborem materiału B1 w ilości 10 szt. w cenie 440 zł, razem 4400 zł,
- c) niedobór wartościowy po kompensacie w kwocie 400 zł uznać za niezawiniony i spisać w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych,
- d) niedobór materiału C w ilości 20 m² i wartości 4800 zł uznać za zawiniony i po spełnieniu odpowiednich procedur (zgoda pracownika lub orzeczenie sądu), po doprowadzeniu do detalicznej ceny rynkowej, tj. do kwoty 5600 zł, zapisać na obciążenie osób odpowiedzialnych materialnie,
- e) niedobór materiału D w ilości 600 kg i wartości 3600 zł uznać za wynikający z błędów pomiaru i spisać w ciężar kosztów wydziałowych.

II. Propozycja rozliczeń różnic inwentaryzacyjnych w magazynie wyrobów

W odniesieniu do spisu z natury produktów i narzędzi w magazynie wyrobów przeprowadzonego według stanu na 31.12.2017 r. w okresie od 27 do 31.12.2017 r. proponuje następujący sposób rozliczenia stwierdzonych tam różnic inwentaryzacyjnych:

- a) niedobór frezarki spisać z ewidencji; frezarka o wartości 14 900 zł została całkowicie zużyta i całkowicie umorzona (rozbity korpus), a także przekazana na złom bez sporządzenia dowodu LT – co wynika z wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie (potwierdzonego przez konserwatora) oraz dowodu przekazania złomu,
- b) niedobór wyrobu P w ilości 16 szt. po 20 zł skompensować z nadwyżką wyrobu P2 (16 szt. po 20 zł). Różnice ilościowe i ilościowo-wartościowe po kompensacie nie wystąpiły.

III. Propozycja rozliczeń różnic inwentaryzacyjnych towarów w sklepie

W odniesieniu do inwentaryzacji towarów w sklepie przeprowadzonej w okresie od 15 do 16.12.2017 r. proponuje:

po uwzględnieniu wyjaśnień personelu sklepu niedobór w kwocie 3400 zł w części 1280 zł pokryć przysługującym limitem do obrotu na pokrycie ubytków, obniżek cen itp., odnosząc w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, z pozostałości zaś kwotę 920 zł uznać za zawinioną i obciążyć pracowników (z zachowaniem określonej procedury), a kwotę 1200 zł uznać za niedobór niezawiniony i spisać w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (jest to sklep samoobsługowy – były stwierdzone przypadki kradzieży, co wynika z dokumentów; nie ma możliwości wyeliminowania kradzieży niezawinionych przez personel sklepu).

IV. Łączne różnice inwentaryzacyjne

W wyniku dokonania rocznej inwentaryzacji rzeczowych i pieniężnych składników majątku ustalono łącznie następujące różnice inwentaryzacyjne:

- a) niedobory ogółem wyniosły 31 420 zł, a nadwyżki 7300 zł,
- b) różnice te stwierdzono w następujących polach spisowych:

Tabela 6. Różnice inwentaryzacyjne

Pole spisowe	Niedobory (zł)	Nadwyżki (zł)
Magazyn materiałów	12 800	6 980
Magazyn wyrobów (w tym sprzęt)	15 220 (14 900)	320 –
Sklep	3 400	–
Razem	31 420	7 300

c) według propozycji rozliczenie tych różnic ma być następujące:

Tabela 7. Propozycja rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych

Rozliczenie różnic	Niedobory (zł)	Nadwyżki (zł)
Kompensata	4 320	4 320
Uznanie za niezawinione i spisanie w koszty (z tego: ■ pozostałe koszty operacyjne, ■ koszty wydziałowe)	21 380 (17 780) (3 600)	– – –
Uznanie za zawinione i obciążenie osób materialnie odpowiedzialnych (+800 zł z tyt. doprowadzenia do ceny detalicznej)	5 720	–
Zaksięgowanie na dobro pozostałych przychodów operacyjnych	–	2 980
Razem	31 420	7 300

Jednostka prowadzi ewidencję rzeczowych składników majątkowych według cen rzeczywistych.

V. Główne przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych

Zasadnicze przyczyny powstania różnic były następujące:

- w przypadku różnic w materiałach – złe warunki magazynowania, przyjmowanie w pośpiechu, ponieważ przewoźnik ma do obsługi kilku odbiorców; w części pomyłki na podmianie podobnych artykułów,
- na produktach różnice minimalne powstałe w wyniku podmiany podobnych artykułów. Niedobór na frezarce jest różnicą pozorną z braku w odpowiednim czasie dowodu likwidacji,
- niedobory w sklepie powstały głównie z przyczyn dostępności klientów do towarów w sklepie samoobsługowym.

VI. Ocena przygotowania i przebiegu inwentaryzacji

Inwentaryzację przeprowadzono profesjonalnie, ze znajomością rzeczy. W skład zespołów spisowych wchodził pracownicy mający doświadczenie inwentaryzacyjne.

VII. Spostrzeżenia i wnioski w zakresie gospodarowania składnikami i ich zabezpieczenia

Opisana sytuacja skłania do konieczności poprawy warunków magazynowania oraz stworzenia możliwości spokojnego i dokładnego odbioru dostaw z zewnątrz.

VIII. Inne uwagi i wnioski

Komisja uznaje za celowe przyspieszenie rozliczenia inwentaryzacji oraz weryfikacji różnic. Osoby odpowiedzialne materialnie złożyły swoje wyjaśnienia z dużym opóźnieniem.

Opinia głównego księgowego
Poparcie dla wniosków komisji

Data..... Podpis.....

Opinia radcy prawnego
Poparcie dla wniosków komisji,
Wątpliwości co do windykacji różnic

Data..... Podpis.....

Podpisy członków komisji

.....
.....
.....

Zatwierdzam
Kierownik jednostki

.....

Data..... Podpis.....

4.5. Kompensaty niedoborów z nadwyżkami stwierdzonymi na artykułach podobnych

Na wniosek osób odpowiedzialnych materialnie, z inicjatywy głównego księgowego, komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych lub innych uprawnionych osób wskazanych w instrukcji inwentaryzacyjnej, może być dokonana przez komórkę księgowości kompensata określonych pozycji niedoborów z określonymi pozycjami nadwyżek.

Uzasadnienie kompensaty polega na tym, że w warunkach dużego ruchu składnikami majątkowymi mogą powstać niezawinione pomyłki przy ich przyjmowaniu lub wydawaniu, powodujące, że zamiast np. przedmiotu A zostanie nieumyślnie wydany przedmiot A1 zbliżony do niego cechami zewnętrznymi (kształt, kolor, przeznaczenie, rodzaj itp.). Jeżeli zatem wystąpią niedobory i nadwyżki na artykułach niewykazujących podobieństwa (np. dzbanki i rękawiczki), to kompensata nie jest dokonywana. Nie można też za powód do kompensaty uznać rzekomej pomyłki popełnionej w ten sposób, że zamiast magazynu gospodarczego towar wydał magazyn główny (takie pomyłki koryguje się przy uzgodnieniu ewidencji między magazynem a księgowością) albo w przypadku, gdy w rezultacie inwentaryzacji na koniec ubiegłego roku stwierdzono nadwyżkę danego artykułu, którą przyjęto do magazynu, a na koniec roku obrotowego na tym artykule nastąpił niedobór. Prostowanie takich pomyłek nie stanowi kompensaty. Różnice wystąpiły tu bowiem nie na artykule podobnym, lecz na tym samym. Jeżeli w szczególnych przypadkach różnice między inwentaryzacjami przeprowadzanymi w różnych terminach będą uznawane, to nie na zasadzie kompensat, lecz na zasadzie podważenia części ustaleń poprzedniego spisu. Gdyby w poprzednim remanencie stwierdzono niedobór jakiegoś rzadkiego towaru, np. sprowadzonego z Australii, i zdjęto go ze stanu ewidencyjnego, obciążając osobę odpowiedzialną materialnie, a w następnym spisie stwierdzono jego nadwyżkę, w tym zaś czasie tego artykułu nie sprowadzano, to wniosek o uznanie tamtego niedoboru za pozorny należy uznać za słuszny. Argumentacja ta powinna być przyjęta za wiarygodną, mimo że nie można wykluczyć, iż na czas poprzedniego remanentu towar ten z jakiejś przyczyny został przez magazyniera wyniesiony, a obecnie zwrócony.

UWAGA



W praktyce może się zdarzyć, że przy następnej inwentaryzacji poprzednia nadwyżka ciąga za sobą powstanie niedoboru oraz że przyczyną tego może być pomyłka popełniona w poprzednim spisie. Nie będzie to jednak powód dokonania kompensaty, gdyż nie miała tu miejsca pomyłka popełniona przy wydawaniu lub przyjmowaniu podobnych artykułów. Pomyłka powinna być usunięta jako korekta błędów popełnionych poprzednio.

Przeprowadzenie kompensaty można uznać za uzasadnione, jeśli zostaną spełnione następujące warunki:

- niedobory i nadwyżki powstały w podobnych artykułach, co dopuszcza możliwość popełnienia nieumyślnych podmian,
- stwierdzono je w toku tego samego spisu, u tej samej osoby odpowiedzialnej materialnie i w tym samym polu spisowym,
- kompensuje się mniejszą ilość różnic, po ich niższej cenie.

PRZYKŁAD 10

Niedobór składnika Z wyniósł 12 szt., po 40 zł za 1 szt., a nadwyżka podobnego do niego składnika Z1 10 szt. po 44 zł. Kompensacie podlega zatem 10 szt. (mniejsza ilość) po 40 zł (niższa cena). W wyniku tego skompensuje się kwota $10 \times 40 \text{ zł} = 400 \text{ zł}$. Po kompensacie pozostaną jeszcze dwa rodzaje różnic:

- a) ilościowo-wartościowa – 2 sztuki niedoboru składnika Z po 40 zł = 80 zł,
- b) różnice na nieskompensowanej części ceny nadwyżki składnika Z1. Jego cena wynosiła 44 zł, a skompensowano z tego tylko 40 zł za 1 sztukę – powstanie zatem nadwyżka wartościowa w wysokości 10 szt. po 4 zł = 40 zł. Różnice te podlegają odrębnej weryfikacji i rozliczeniu.

PRZYKŁAD 11

Wobec stwierdzonych w czasie spisu z natury różnic inwentaryzacyjnych postanowiono dokonać kompensaty podobnych artykułów A i B, a także podobnych artykułów C, D i E:

- na artykule A stwierdzono niedobór 32 szt. po 80 zł, co daje wartość 2560 zł,

- na artykule B stwierdzono nadwyżkę 28 szt. po 88 zł, razem 2464 zł,
- na artykule C stwierdzono niedobór 16 szt. po 120 zł, co daje 1920 zł,
- na artykule D stwierdzono niedobór 4 szt. po 112 zł, razem 448 zł,
- na artykule E stwierdzono nadwyżkę 24 szt. po 104 zł, razem 2496 zł.

Zgodnie z założeniami kompensata tych artykułów powinna być dokonana jak w tabelach 8 i 9.

Tabela 8. Wyniki kompensaty

Lp.	Składnik (artykuł)	Różnice inwentaryzacyjne						Kompensata		
		niedobory			nadwyżki					
		ilość	cena (zł)	wartość (zł)	ilość	cena (zł)	wartość (zł)	ilość	cena (zł)	wartość (zł)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	A	32	80	2560	–	–	–	–	–	–
2.	B	–	–	–	28	88	2464	28	80	2240
3.	C	16	120	1920	–	–	–	–	–	–
4.	D	4	112	448	–	–	–	–	–	–
5.	E	–	–	–	24	104	2496	20	104	2080
Razem				4928			4960			4320

Tabela 9. Różnice nieskompensowane, do odrębnego rozpatrzenia

Lp.	Składnik (artykuł)	Różnice ilościowo-wartościowe						Różnice wartościowe	
		niedobory			nadwyżki				
		ilość	cena (zł)	wartość (zł)	ilość	cena (zł)	wartość (zł)	niedobory	nadwyżki
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	A	4	80	320	–	–	–	–	–
2.	B	–	–	–	–	–	–	–	(28 × 8 zł) = = 224 zł
3.	C	–	–	–	–	–	–	(16 × 16 zł) = = 256 zł	–
4.	D	–	–	–	–	–	–	(4 × 8 zł) = = 32 zł	–
5.	E	–	–	–	4	104	416	–	–
Razem				320			416	288 zł	224 zł

Sprawdzenie poprawności wyliczeń:

Niedobory: kompensata 4320 zł, nie skompensowano 320 zł i 288 zł, razem 4928 zł.

Nadwyżki: kompensata 4320 zł, nie skompensowano 416 zł i 224 zł, razem 4960 zł.

Podsumowując: kompensata niedoborów i nadwyżek polega na rozliczeniu niedoborów z nadwyżkami, z zastosowaniem zasady mniejszej ilości i niższej ceny kompensowanych składników majątkowych jednostki. Oznacza to, że jeżeli niedobór i nadwyżka różnią się co do ilości – wielkość niedoboru albo nadwyżki ustala się, biorąc pod uwagę mniejszą ilość. Jeżeli kompensowane składniki mają różne ceny, do wyceny kompensaty przyjmuje się cenę tego składnika, która jest niższa.

Zasady, jakimi należy się kierować przy dokonywaniu kompensat różnic inwentaryzacyjnych:

1. Niedobory mogą być kompensowane nadwyżkami.
2. Kompensować można składniki majątku obrotowego o podobnych cechach.
3. Dotyczą tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej lub jednego zespołu pracowników.
4. Kompensacie z nadwyżkami mogą podlegać tylko niedobory uznane za niezawinione.
5. Kompensacie nie podlegają środki trwałe.

UWAGA



Komisja inwentaryzacyjna, uwzględniając wyjaśnienia osoby odpowiedzialnej, może proponować rozliczenie nadwyżki jako kompensaty usprawiedliwionego niedoboru, jeżeli są spełnione jednocześnie następujące warunki:

- a) niedobór i nadwyżka dotyczą podobnych asortymentów zapasów albo znajdują się w podobnych opakowaniach, co pozwala sądzić, że nastąpiła pomyłka przy ich wydawaniu lub przyjmowaniu,
- b) niedobór i nadwyżka dotyczą zapasów powierzonych tej samej osobie odpowiedzialnej,
- c) niedobór i nadwyżka zapasów zostały stwierdzone podczas tego samego spisu z natury.

4.6. Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych w ewidencji księgowej

Na koniec każdego okresu rozliczeniowego przedsiębiorca, który prowadzi działalność gospodarczą, zobowiązany jest na podstawie przepisów zawartych w uor do przeprowadzenia inwentaryzacji w celu dokonania weryfikacji poprawności zapisów księgowych. W jej wyniku mogą zostać ujawnione różnice między stanem rzeczywistym składników majątkowych a stanem wykazany w księgach rachunkowych.

Przepisy dotyczące przeprowadzania inwentaryzacji, znajdujące się w uor, zawierają tylko główne wskazówki oraz wymogi odnośnie do inwentaryzacji. Podkreślając znaczenie prawidłowego dokonania inwentaryzacji, czyli porównania stanów rzeczywistych ze stanami ewidencyjnymi oraz ustalenia ewentualnych różnic i wyjaśnienia przyczyn, które do nich doprowadziły, ustawodawca umożliwił jednostkom samodzielne opracowanie zasad i metod jej przeprowadzania.

Jak wynika z przepisów uor, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji wymagają odpowiedniego udokumentowania oraz powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych. Ponadto wszelkie ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem ujawnionym w księgach rachunkowych podlegają wyjaśnieniu i rozliczeniu w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Ustalając ostateczny termin wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, należy także uwzględnić fakt, że zgodnie z uor księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone na bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane za rok obrotowy – nie później niż do 85. dnia po dniu bilansowym. Można więc stwierdzić, że wskazane jest, by dokonać rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w terminie do 26 marca następnego roku obrotowego.

UWAGA



Różnice ujawnione w toku inwentaryzacji podlegają wyjaśnieniu i rozliczeniu w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Ewidencję różnic inwentaryzacyjnych można podzielić na dwa etapy:

- etap I – zaewidencjonowanie zaistniałych różnic poprzez zwiększenie lub zmniejszenie stanu odpowiednich składników majątku oraz pokazanie ich na odpowiednim koncie rozrachunkowym jako niedoboru (strona Wn) i nadwyżki (strona Ma),
- etap II – rozliczenie różnic, czyli wyksięgowanie niedoborów i nadwyżek z właściwego konta rozrachunkowego i odniesienie ich na odpowiednie konta przychodów, kosztów lub rozrachunków.

Do ewidencji niedoborów i szkód służy konto „Rozliczenie niedoborów”. Rozliczane niedobory i szkody ujmuje się w wartości ewidencyjnej skorygowanej o ewentualne odchylenia od cen ewidencyjnych oraz o dotychczasowe umorzenie.

Niedobory zawinione są skutkiem działania lub zaniedbań obowiązków przez osobę (grupę osób) materialnie odpowiedzialną za powierzone mienie. W przypadku stwierdzenia winy osoby materialnie odpowiedzialnej po podpisaniu przez nią protokołu i wyrażeniu zgody na pokrycie niedoboru zostaje ona obciążona kwotą wartości niedoboru.

Ewidencja księgowa będzie wówczas wyglądała następująco:

Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” (analitycznie – pracownik)

Ma „Rozliczenie niedoborów”.

UWAGA



Wniosek komisji inwentaryzacyjnej o obciążenie niedoborem określonej osoby musi być wnikliwie rozpatrzony również pod kątem szans na windykację.

Jeżeli jednak osoba materialnie odpowiedzialna odmawia pokrycia szkody lub niedoboru stwierdzonego podczas inwentaryzacji, sprawę należy skierować do rozstrzygnięcia przez sąd. W takim przypadku ujęcie księgowe będzie następujące:

Wn „Należności dochodzone na drodze sądowej”

Ma „Rozliczenie niedoborów”.

Postanowienie sądu o winie osoby materialnie odpowiedzialnej i konieczności pokrycia niedoboru należy ująć w ewidencji księgowej zapisem:

Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” (analitycznie – pracownik)

Ma „Należności dochodzone na drodze sądowej”.

Z kolei niedobory niezawinione powstają wówczas, gdy stwierdzony niedobór przekracza przyjęte normy ubytków naturalnych, lecz nie obciąża on osób materialnie odpowiedzialnych. Mogą być również skutkiem zdarzeń losowych.

Do niedoborów niezawinionych, a więc powstających z przyczyn niezależnych od osób materialnie odpowiedzialnych i innych, należą przede wszystkim:

- ubytki naturalne (które są konsekwencją cech bądź procesów fizycznych i chemicznych),
- ubytki, które przekraczają normy niezawinione przez osobę materialnie odpowiedzialną,
- niedobory spowodowane błędami w pomiarach bądź dokumentacji – wskutek niedokładności urządzeń pomiarowych mieszczących się w granicach normy,
- niedobory spowodowane pomyłkową zamianą podobnych składników,
- niedobory nadzwyczajne spowodowane zdarzeniami losowymi (np. powódź, pożar).

Niedobór mieszczący się w granicach norm i ubytków naturalnych należy potraktować jako koszt podstawowej działalności operacyjnej:

Wn „Wartość sprzedanych towarów” lub „Zużycie materiałów”

Ma „Rozliczenie niedoborów”.

Niedobory niezawinione (także te spowodowane zdarzeniami losowymi) odpisywane są w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych zapisem:

Wn „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma „Rozliczenie niedoborów”.

PRZYKŁAD 12

W wyniku inwentaryzacji stwierdzono niedobór środka trwałego o wartości początkowej 12 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 8000 zł. W wyniku postępowania wyjaśniającego stwierdzono, że niedobór powstał z przyczyn niezawinionych przez osobę materialnie odpowiedzialną, co zostało potwierdzone decyzją kierownika jednostki.

Ewidencja księgowa:

1. PK – ujawnienie niedoboru środka trwałego – wyksięgowanie środka trwałego z ewidencji:

a) dotychczasowe umorzenie

Wn „Umorzenie środków trwałych”8 000

b) nieumorzona wartość środka trwałego

Wn „Rozliczenie niedoborów”4 000

c) wyksięgowanie środka trwałego z ewidencji

Ma „Środki trwałe”12 000

2. PK – rozliczenie niedoboru:

Wn „Pozostałe koszty operacyjne”4 000

Ma „Rozliczenie niedoborów”4 000
- | Umorzenie środków trwałych | | Rozliczenie niedoborów | |
|----------------------------|------------|------------------------|----------|
| 1a) | 8 000 | 1b) | 4 000 |
| | 8 000 (Sp. | | 4 000 (2 |
- INFORLEX
- Plik zabezpieczony watermarkiem i napisem: 5841653A6433PORADNIK GAZETY PRAWNEJ nr 11 (897) 63

Środki trwałe		Pozostałe koszty operacyjne	
Sp.)	12 000	12 000 (1c	2)
			4 000

- Nadwyżki ujawnione podczas inwentaryzacji mogą być nadwyżkami:
- rzeczywistymi, które w uzasadnionych przypadkach mogą podlegać kompensacie z niedoborami lub mogą być rozliczane w zależności od przyczyny ich powstania. Często spotykanym przypadkiem powstania nadwyżek rzeczywistych jest np. ujawnienie środka trwałego podczas inwentaryzacji – wówczas jego wartość odnoszona jest na dobro pozostałych przychodów operacyjnych w korespondencji z kontem „Środki trwałe”,
 - pozornymi, które mogą być spowodowane błędami w ewidencji lub w trakcie inwentaryzacji. Rozliczenie nadwyżek pozornych następuje poprzez korektę pozostałych przychodów lub innego (odpowiedniego) konta kosztów.

UWAGA

! Różnice inwentaryzacyjne ujmuje się w księgach rachunkowych na podstawie dowodów (dokumentów) potwierdzających przyczyny ich powstania. Polecenia księgowania stanowiące podstawę zapisów księgowych są sporządzane na podstawie protokołów inwentaryzacyjnych i sprawozdania komisji inwentaryzacyjnej, które muszą być zaakceptowane przez kierownika jednostki.

Komisja inwentaryzacyjna na podstawie zgromadzonych dowodów, takich jak oświadczenia, notatki, wyciągi z dokumentacji księgowej, odrębnie dla każdej pozycji różnicy ustala przyczynę jej powstania i proponuje sposób jej rozliczenia, dokonując kwalifikacji:

- pozycji niedoborów i nadwyżek możliwych do skompensowania,
 - niedoborów mieszczących się w normach lub limitach na ubytki naturalne,
 - niedoborów przekraczających ubytki naturalne jako zawinionych lub niezawinionych (zależnie od przyczyn ich powstania).
- Wnioski przedstawione przez komisję inwentaryzacyjną powinien zatwierdzać kierownik jednostki.

Wycena nadwyżek i niedoborów ujawnionych podczas inwentaryzacji

Różnice inwentaryzacyjne ustala się w sposób wartościowy dla składników objętych jedynie ewidencją wartościową bądź w sposób ilościowo-wartościowy dla składników objętych ewidencją ilościowo-wartościową, ewentualnie tylko ilościową.

Do wyceny, rozliczenia oraz ustalenia różnic inwentaryzacyjnych przyjmuje się ceny poszczególnych składników majątku zgodnie z ich ewidencją księgową.

- Ujawnione niedobory:
- rzeczowych składników majątku trwałego – wycenia się według wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne,
 - rzeczowych składników majątku obrotowego – wycenia się według ceny nabycia (ewentualnie zakupu) bądź kosztu wytworzenia,
 - środków pieniężnych – wycenia się według wartości nominalnej.

Tabela 10. Wycena ujawnionych niedoborów

Składniki aktywów	Wycena dla celów rozliczenia niedoborów
Rzeczowe składniki majątku trwałego	Niedobór wycenia się według wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne.
Rzeczowe składniki majątku obrotowego	Niedobór wycenia się w cenie nabycia, zakupu lub koszcie wytworzenia.
Środki pieniężne	Niedobór wycenia się w wartości nominalnej.

- Natomiast ujawnione nadwyżki:
- rzeczowych składników majątku – wycenia się według cen ewidencyjnych na podstawie posiadanej dokumentacji dotyczącej ich nabycia bądź wytworzenia, a w przypadku braku cen ewidencyjnych – według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania (cen rynkowych), ustalonych z uwzględnieniem stopnia zużycia składnika majątku,
 - środków pieniężnych – wycenia się w wartości nominalnej.

Tabela 11. Wycena ujawnionych nadwyżek

Składniki aktywów	Wycena dla celów rozliczenia nadwyżek
Rzeczowe składniki majątku	Nadwyżkę wycenia się według cen ewidencyjnych na podstawie posiadanej dokumentacji dotyczącej ich nabycia lub wytworzenia, a w przypadku braku cen ewidencyjnych – według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania (cen rynkowych), ustalonych z uwzględnieniem stopnia zużycia składnika majątku.
Środki pieniężne	Nadwyżkę wycenia się w wartości nominalnej.

W przypadku zapasów, które są ewidencjonowane w cenach różniących się od ceny zakupu (nabycia) lub kosztu wytworzenia, równocześnie z zaksięgowaniem niedoboru lub nadwyżki trzeba zaksięgować odchylenia debetowe lub kredytowe od cen ewidencyjnych tych składników, następującym zapisem:

- ewidencja niedoboru:
Wn/Ma konto zespołu 3 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów” lub konto zespołu 6 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”,
Ma/Wn konto zespołu 2 „Rozliczenie niedoborów”.
- ewidencja nadwyżki:
Wn/Ma konto zespołu 2 „Rozliczenie nadwyżek”,
Ma/Wn konto zespołu 3 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów” lub konto zespołu 6 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

Różnice inwentaryzacyjne w księgach rachunkowych

Księgowa ewidencja zaistniałych różnic inwentaryzacyjnych realizowana jest na podstawie ich zestawienia, które jest następnie przekazywane do komisji inwentaryzacyjnej w celu wyjaśnienia. Protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych zatwierdza kierownik jednostki. Dokument ten jest podstawą rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych.

Różnice inwentaryzacyjne są księgowane na koncie „Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek”. Do konta tego można utworzyć odpowiednią analitykę, aby ewidencja była bardziej szczegółowa (np. oddzielnie prowadzić konto do rozliczenia nadwyżek a oddzielnie dla rozliczenia niedoborów). Takie działanie doprowadza stan ewidencyjny do zgodności ze stanem rzeczywistym stwierdzonym w wyniku inwentaryzacji.

Tabela 12. Ewidencja różnic inwentaryzacyjnych (niedoborów) po zatwierdzeniu sposobu ich ujęcia przez kierownika jednostki

Lp.	Przyczyna niedoboru	Konto Wn	Konto Ma
1.	Niedobór uznany przez kierownika jednostki za powstały z przyczyn niezawinionych przez osobę odpowiedzialną materialnie.	„Pozostałe koszty operacyjne”	„Rozliczenie niedoborów”
2.	Niedobór powstały w wyniku zdarzenia losowego.	„Pozostałe koszty operacyjne”	„Rozliczenie niedoborów”
3.	Niedobór zawiniony bezsporny, gdy pracownik wyraził na piśmie zgodę na zwrot równowartości niedoboru.	„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	„Rozliczenie niedoborów”
4.	Niedobór zawiniony sporny, w przypadku odmowy przez pracownika pokrycia niedoboru i skierowania sprawy do rozstrzygnięcia przez sąd.	„Należności dochodzone na drodze sądowej”	„Rozliczenie niedoborów”
5.	Ubytki naturalne mieszczące się w granicach norm i limitów.	■ „Koszty według rodzajów”, lub ■ konta zespołu 5, lub ■ „Koszt sprzedanych produktów”, lub ■ „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	„Rozliczenie niedoborów”

Tabela 13. Ewidencja niedoboru rzeczywistego gotówki w kasie

Lp.	Treść operacji	Konto Wn	Konto Ma
1.	Ujawnienie niedoboru gotówki w kasie	„Rozliczenie niedoborów”	„Kasa”
2.	Rozliczenie niedoboru w kasie spowodowanego zdarzeniem losowym, ale uznanego za niezawiniony – odniesienie w koszty	„Pozostałe koszty operacyjne”	„Rozliczenie niedoborów”
3.	Rozliczenie niedoboru w kasie wynikającego z innego zdarzenia i uznanego za zawiniony	„Pozostałe rozrachunki z pracownikami” lub „Pozostałe rozrachunki”	„Rozliczenie niedoborów”

Tabela 14. Ewidencja niedoboru zawinionego w środkach trwałych dochodzonego na drodze sądowej

Lp.	Treść operacji	Konto Wn	Konto Ma
1.	Ujawnienie niedoboru w środkach trwałych przy wartości początkowej brutto	„Rozliczenie niedoborów”	„Środki trwałe”
2.	Przeksięgowanie dotychczasowego umorzenia środków trwałych, w których stwierdzono niedobór	„Umorzenie środków trwałych”	„Rozliczenie niedoborów”
3.	Przeksięgowanie wartości nieumorzonej ujawnionego niedoboru	„Pozostałe koszty operacyjne”	„Rozliczenie niedoborów”
4.	Obciążenie pracownika wartością ujawnionego niedoboru	„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	„Pozostałe przychody operacyjne”
5.	Skierowanie sprawy na drogę sądową	„Należności dochodzone na drodze sądowej”	„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
6.	Utworzenie odpisu aktualizującego	„Pozostałe koszty operacyjne”, a w przypadku odsetek „Koszty finansowe”	„Odpisy aktualizujące należności”
7.	Uzyskanie wyroku sądowego	„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	„Należności dochodzone na drodze sądowej”
8.	Zapłata przez pracownika wartości niedoboru	„Kasa” lub „Rachunek bieżący jednostki”	„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
9.	Rozwiązanie odpisu aktualizującego	„Odpisy aktualizujące należności”	„Pozostałe przychody operacyjne”, a w przypadku odsetek „Przychody finansowe”

Tabela 15. Ewidencja różnic inwentaryzacyjnych (nadwyżek) po zatwierdzeniu sposobu ich ujęcia przez kierownika jednostki

Lp.	Przyczyna nadwyżki	Konto Wn	Konto Ma
1.	Nadwyżki rzeczywiste, nieobjęte kompensatą, których przyczyn powstania nie ustalono	„Rozliczenie nadwyżek”	„Pozostałe przychody operacyjne”
2.	Nadwyżki pozorne spowodowane błędami w dokumentacji, w ewidencji przychodów lub rozchodów albo błędami popełnionymi podczas inwentaryzacji lub wynikające z niedokładności urządzeń pomiarowych w granicach tolerancji	„Rozliczenie nadwyżek”	■ „Koszty według rodzajów” lub ■ konta zespołu 5, lub ■ „Koszt sprzedanych produktów”, lub ■ „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”

Tabela 16. Rozliczenie poprzez kompensatę

Lp.	Treść operacji	Konto Wn	Konto Ma
1.	Kompensata nadwyżek z niedoborami	„Rozliczenie nadwyżek”	„Rozliczenie niedoborów”

! UWAGA
Na koniec roku obrotowego konto „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” nie powinno wykazywać salda. Różnice inwentaryzacyjne należy rozliczyć razem z zamknięciem ksiąg za dany rok.

Kompensata niedoborów z nadwyżkami

Specyficzną ewidencją jest ewidencja kompensaty niedoborów z nadwyżkami. Jest to rozwiązanie rzadko stosowane, polegające na tym, że jeśli zostaną stwierdzone zarówno niedobory, jak i nadwyżki, można zaliczyć nadwyżki na poczet niedoborów.

Kompensaty można dokonać tylko wtedy, gdy jednocześnie spełnione są trzy warunki:

- 1) różnice zostały ujawnione w toku tej samej inwentaryzacji,
- 2) różnice dotyczą tej samej osoby odpowiedzialnej materialnie,
- 3) różnice dotyczą podobnych składników majątku.

Przy dokonywaniu kompensaty stosuje się zasadę niższej ceny i mniejszej ilości. Oznacza to, że do kompensaty zawsze przyjmuje się niższą ilość niedoboru lub nadwyżki oraz niższą cenę kompensowanych składników majątku.

Ewidencja księgowa kompensaty niedoborów i nadwyżek:
Wn „Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek” lub „Rozliczanie nadwyżek”,
Ma „Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek” lub „Rozliczanie niedoborów”.

Pozostałe po kompensacie różnice inwentaryzacyjne ujmuje się następująco:

- 1) pozostały po kompensacie niedobór:
Wn „Pozostałe koszty operacyjne”,
Ma „Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek” lub „Rozliczenie niedoborów”;
- 2) pozostała po kompensacie nadwyżkę:
Wn „Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek” lub „Rozliczanie nadwyżek”,
Ma „Pozostałe przychody operacyjne”.

! UWAGA
Kompensacie z nadwyżkami mogą podlegać wyłącznie niedobory niezawinione, wykluczające odpowiedzialność materialną osoby lub grupy osób.

PRZYKŁAD 13

Spółka produkcyjno-handlowa prowadzi ilościowo-wartościową ewidencję materiałów i towarów według cen zakupu.

Tabela 17. Niedobory i nadwyżki

Lp.	Nazwa składnika	Cena zakupu w PLN	Stan				Ustalone różnice inwentaryzacyjne			
			według spisu z natury		według zapisów księgowych		niedobory		nadwyżki	
			ilość	wartość (zł)	ilość	wartość (zł)	ilość	wartość (zł)	ilość	wartość (zł)
1.	Materiał A	31,50	3 000	94 500	8000	252 000	-5000	-157 500	-	-
2.	Materiał B	29,00	10 350	300 150	5000	145 000	-	-	5350	155 150
3.	Towar Z	15,60	4 000	62 400	8020	125 112	-4020	-62 712	-	-
4.	Towar Y	16,20	8 085	130 977	4000	64 800	-	-	4085	66 177

Na mocy decyzji kierownika jednostki dokonano kompensaty niedoborów i nadwyżek w następujący sposób:

- kompensata nadwyżki materiału B niedoborem materiału A,
- kompensata nadwyżki towaru Y niedoborem towaru Z,
- pozostałe po kompensacie różnice uznano za niezawinione i ujęto w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (niedobór) oraz na dobro pozostałych przychodów operacyjnych (nadwyżka).

Tabela 18. Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Kwota	Konto	
			Debet (Winien)	Credit (Ma)
1.	PK – stwierdzone różnice inwentaryzacyjne – niedobory	157 500	„Rozliczenie niedoborów”	„Materiały” (materiał A)
		62 712		„Towary” (towar Z)
2.	PK – stwierdzone różnice inwentaryzacyjne – nadwyżki	155 150	„Materiały” (materiał B)	„Rozliczenie nadwyżek”
		66 177	„Towary” (towar Y)	
3.	PK – kompensata niedoboru z nadwyżką materiałów (niższa cena, mniejsza ilość) 5000 szt. × 29 zł/szt. = 145 000 zł	145 000	„Rozliczenie nadwyżek”	„Rozliczenie niedoborów”
4.	Kompensata niedoboru z nadwyżką towarów (niższa cena, mniejsza ilość) 4020 szt. × 15,60 zł/szt. = 62 712 zł	62 712	„Rozliczenie nadwyżek”	„Rozliczenie niedoborów”
5.	Wartość różnic inwentaryzacyjnych materiałów po dokonanej kompensacie: ■ niedobór wartościowy = 157 500 zł – 145 000 zł = 12 500 zł ■ nadwyżka wartościowa = 155 150 zł – 145 000 zł = 10 150 zł	12 500	„Pozostałe koszty operacyjne”	„Rozliczenie niedoborów”
		10 150	„Rozliczenie nadwyżek”	„Pozostałe przychody operacyjne”
6.	Wartość różnic inwentaryzacyjnych towarów po dokonanej kompensacie: ■ niedobór wartościowy = 62 712 zł – 62 712 zł = 0 zł ■ nadwyżka wartościowa = 66 177 zł – 62 712 zł = 3465 zł	3 465	„Rozliczenie nadwyżek”	„Pozostałe przychody operacyjne”

Materiał A	
Sp.) 252 000	157 500 (1)

Materiał B	
Sp.) 145 000	
2) 155 150	

Towar Z	
Sp.) 125 112	62 712 (1)

Towar Y	
Sp.) 64 800	
2) 66 177	

Rozliczenie nadwyżek	
3) 145 000	155 150 (2)
4) 62 712	66 177 (2)
5) 10 150	
6) 3 465	

Rozliczenie niedoborów	
1) 157 500	145 000 (3)
1) 62 712	62 712 (4)
	12 500 (5)

Pozostałe koszty operacyjne	
5) 12 500	

Pozostałe przychody operacyjne	
	10 150 (5)
	3 465 (6)

PRZYKŁAD 14

W toku inwentaryzacji przeprowadzonej w magazynie wyrobów gotowych stwierdzono następujące różnice inwentaryzacyjne:

Tabela 19. Różnice inwentaryzacyjne w magazynie wyrobów

niedobór wyrobu A	60 szt. po 30 zł	wartość	1800 zł
nadwyżka wyrobu B	40 szt. po 40 zł	wartość	1600 zł
niedobór wyrobu C	30 szt. po 70 zł	wartość	2100 zł
niedobór wyrobu D	10 szt. po 60 zł	wartość	600 zł
nadwyżka wyrobu E	50 szt. po 50 zł	wartość	2500 zł

Po zapoznaniu się z wyjaśnieniami magazyniera w księgowości postanowiono dokonać kompensaty podobnych wyrobów A i B oraz C, D i E.
Sposób przeprowadzenia i wyniki kompensaty zestawiono w tabeli 20.

Tabela 20. Sposób przeprowadzenia i wyniki kompensaty wyrobów

Lp.	Wyrób	Różnice inwentaryzacyjne						Kompensata		
		niedobory			nadwyżki					
		ilość	cena (zł)	wartość (zł)	ilość	cena (zł)	wartość (zł)	ilość	cena (zł)	wartość (zł)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	A	60	30	1800	–	–	–	–	–	–
2.	B	–	–	–	40	40	1600	40	30	1200
3.	C	30	70	2100	–	–	–	–	–	–
4.	D	10	60	600	–	–	–	–	–	–
5.	E	–	–	–	50	50	2500	40	50	2000
Razem				4500			4100			3200

- Po dokonaniu kompensaty niedoborów z nadwyżkami w kwocie 3200 zł do wyjaśnienia i rozliczenia pozostały:
- Różnice ilościowo-wartościowe:
 - niedoboru wyrobu A na łączną kwotę 600 zł (20 szt. × 30 zł),
 - nadwyżki wyrobu E na łączną kwotę 500 zł (10 szt. × 50 zł).
 - Różnice wartościowe:
 - nadwyżki wyrobu B na łączną kwotę 400 zł (40 szt. × 10 zł),
 - niedoboru wyrobu C na łączną kwotę 600 zł (30 szt. × 20 zł),
 - niedoboru wyrobu D na łączną kwotę 100 zł (10 szt. × 10 zł).

Różnice ilościowo-wartościowe i wartościowe do dalszego rozpatrzenia zestawiono w tabeli 21.

Tabela 21. Różnice ilościowo-wartościowe i wartościowe

Lp.	Wyrób	Różnice ilościowo-wartościowe						Różnice wartościowe	
		niedobory			nadwyżki				
		ilość	cena (zł)	wartość (zł)	ilość	cena (zł)	wartość (zł)	niedobory (zł)	nadwyżki (zł)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	A	20	30	600	–	–	–	–	–
2.	B	–	–	–	–	–	–	–	40 × 10 = = 400

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3.	C	–	–	–	–	–	–	$30 \times 20 =$ $= 600$	–
4.	D	–	–	–	–	–	–	$10 \times 10 =$ $= 100$	–
5.	E	–	–	–	10	50	500	–	–
Razem				600			500	700	400

Sprawdzenia poprawności wyliczeń można dokonać w następujący sposób:

- niedobory: kompensata 3200 zł, nie skompensowano 1300 zł (600 + 700), razem 4500 zł,
- nadwyżki: kompensata 3200 zł, nie skompensowano 900 zł (500 + 400), razem 4100 zł.

W czasie rozpatrywania nieskompensowanych różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna na podstawie wyjaśnień magazyniera zaproponowała poniższe ich rozliczenie:

- niedobór wyrobu A w kwocie 600 zł uznać za mieszczący się w granicach ubytków naturalnych,
- niedobory wyrobów C i D na łączną kwotę 700 zł uznać za niezawinione, powstałe z niewyjaśnionych przyczyn,
- nadwyżkę wyrobu B w kwocie 400 zł uznać za powstałą z innych przyczyn,
- nadwyżkę wyrobu E w kwocie 500 zł uznać za powstałą w wyniku błędnego pomiaru przy wydawaniu.

Propozycje komisji inwentaryzacyjnej zaakceptował kierownik jednostki.

Ewidencja księgowa:

1. Stwierdzenie niedoborów w magazynie wyrobów:

Wn „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

Ma „Zapasy wyrobów”

– w analityce „Wyrób A”

– w analityce „Wyrób C”

– w analityce „Wyrób D”

4 500

1 800

2 100

600
2. Stwierdzenie nadwyżek w magazynie wyrobów:

Wn „Zapasy wyrobów”

– w analityce „Wyrób B”

– w analityce „Wyrób E”

Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

1 600

2 500

4 100
3. Kompensata niedoborów z nadwyżkami:

Wn „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

3 200

3 200
4. Rozliczenie nieskompensowanych niedoborów:

Wn „Koszt własny sprzedaży” (wyrób A) – ubytki naturalne

Wn „Pozostałe koszty operacyjne” (wyroby C i D)

Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

600

700

1 300
5. Rozliczenie nieskompensowanych nadwyżek:

Wn „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

Ma „Pozostałe przychody operacyjne” (wyrób B)

Ma „Koszt własny sprzedaży” (wyrób E)

900

400

500

Wyrób A		Wyrób B		Wyrób C	
	1 800 (1 2)	1 600		2 100 (1	
Wyrób D		Wyrób E			
	600 (1 2)	2 500			

Rozliczenie niedoborów i nadwyżek			Koszt własny sprzedaży		
1)	4 500	4 100 (2)	4)	600	500 (5)
3)	3 200	3 200 (3)			
5)	900	1 300 (4)			
Pozostałe koszty operacyjne			Pozostałe przychody operacyjne		
4)	700				400 (5)

PRZYKŁAD 15

W toku inwentaryzacji stwierdzono niedobór środka trwałego o wartości początkowej 10 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 3000 zł. Niedobór ten został uznany przez kierownika jednostki za powstały z przyczyn niezawinionych przez osobę odpowiedzialną.

Ewidencja księgowa:

- Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środka trwałego:
Wn „Umorzenie środków trwałych” 3 000
Ma „Środki trwałe” 3 000
- Nieumorzona wartość środka trwałego: 10 000 zł – 3000 zł = 7000 zł
Wn „Rozliczenie niedoborów” 7 000
Ma „Środki trwałe” 7 000
- Rozliczenie niedoboru niezawinionego:
Wn „Pozostałe koszty operacyjne” 7 000
Ma „Rozliczenie niedoborów” 7 000

Środki trwałe			Umorzenie środków trwałych		
Sp.)	10 000	3 000 (1)	1)	3 000	3 000 (Sp.)
		7 000 (2)			
Rozliczenie niedoborów			Pozostałe koszty operacyjne		
2)	7 000	7 000 (3)	3)	7 000	

PRZYKŁAD 16

Podczas inwentaryzacji towarów przeprowadzonej na 31 grudnia 2017 r. stwierdzono nadwyżkę towaru na kwotę 1000 zł (według cen nabycia). W wyniku postępowania wyjaśniającego ustalono, że nadwyżka była spowodowana błędami przy ewidencji rozchodów towarów.

PRZYKŁAD 18

Według spisu z natury gotówka w kasie wynosiła 17 000 zł, podczas gdy z ostatniego raportu kasowego wynika, że powinna wynosić 20 000 zł. Stwierdzony niedobór gotówki w kasie w kwocie 3000 zł został uznany za zawiniony i stanowił roszczenie wobec osoby odpowiedzialnej za prowadzenie kasy. Pracownik odmówił pokrycia niedoboru, więc sprawę skierowano na drogę postępowania sądowego.

Ewidencja księgowa:

1. Stwierdzony niedobór gotówki w kasie – doprowadzenie salda konta „Kasa” do rzeczywistego stanu gotówki w kasie:
Wn „Rozliczenie niedoborów” 3 000
Ma „Kasa” 3 000
2. Obciążenie pracownika wartością niedoboru – pracownik odmówił pokrycia niedoboru, więc sprawę skierowano na drogę postępowania sądowego:
Wn „Należności dochodzone na drodze sądowej” 3 000
Ma „Rozliczenie niedoborów” 3 000

Kasa			Rozliczenie niedoborów		
Sp.)	20 000	3 000 (1	1)	3 000	3 000 (2

Pozostałe rozrachunki z pracownikami				Rozliczenie niedoborów			
4)	3 000	3 000	(4)	Sp)	3 000	3 000	(4)
Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń							
4)	3 000						

PRZYKŁAD 19

Jednostka prowadzi ewidencję ilościowo-wartościową materiałów według cen zakupu. W wyniku inwentaryzacji w drodze spisu z natury stwierdzono:

- nadwyżkę materiału Z: 100 szt. × 20 zł/szt. = 2000 zł,
- niedobór materiału Y: 80 szt. × 9 zł/szt. = 720 zł.

Dokonano kompensaty niedoboru materiału Y z nadwyżką materiału Z zgodnie z zasadą „mniejsza ilość i niższa cena”, tj. 80 szt. × 9 zł/szt. = 720 zł.

Pozostałą po kompensacie nadwyżkę materiału Z: 2000 zł – 720 zł = 1280 zł (tj. 80 szt. × 11 zł + 20 szt. × 20 zł), odniesiono na dobro konta pozostałych przychodów operacyjnych.

Ewidencja księgowa:

1. Nadwyżka materiału „Z”:

Wn „Materiały”

Ma „Rozliczenie nadwyżek”

2 000

2 000
2. Niedobór materiału „Y”:

Wn „Rozliczenie niedoborów”

Ma „Materiały”

720

720
3. Kompensata niedoborów z nadwyżkami:

Wn „Rozliczenie nadwyżek”

Ma „Rozliczenie niedoborów”

720

720
4. Rozliczenie rzeczywistej nadwyżki pozostałej po kompensacie:

Wn „Rozliczenie nadwyżek”

Ma „Pozostałe przychody operacyjne”

1 280

1 280

Materiały				Rozliczenie nadwyżek			
1)	2 000	720	(2)	3)	720	2 000	(1)
				4)	1 280		
Rozliczenie niedoborów				Pozostałe przychody operacyjne			
2)	720	720	(3)			1 280	(4)

5. Różnice inwentaryzacyjne a przepisy podatkowe

Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie regulują wprost kwestii ujmowania w kosztach uzyskania przychodów niedoborów składników majątku. W praktyce ugruntował się pogląd, że niedobory niezawinione mogą zostać uznane za koszt podatkowy, natomiast niedobory zawinione nie stanowią kosztu uzyskania przychodu.

Przed zakwalifikowaniem niedoboru składników majątku jednostki do kosztów podatkowych należy wziąć pod uwagę całokształt prowadzonej przez jednostkę działalności, okoliczności, które spowodowały powstanie straty (niedoboru), sposób jej udokumentowania oraz podjęte przez podatnika działania zabezpieczające przed powstaniem strat. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 września 2013 r. (IPPB3/423-418/13-2/MS) możemy znaleźć potwierdzenie tego stanowiska:

MF (...) każdy przypadek stwierdzenia takiej straty wymaga indywidualnej analizy i oceny pod względem możliwości uznania jej, jako straty niezawinionej przez podatnika, a co za tym idzie, możliwości ujęcia jej wartości w kosztach uzyskania przychodów. Tylko strata, która była w zasadzie niemożliwa do uniknięcia, powstała bez winy podatnika, jest rzeczywista, była elementem ubocznym i niechcianym, lecz w praktyce nieodłącznie związanym z działaniami podejmowanymi w celu osiągnięcia przychodu może stanowić koszt podatkowy.

Z opisu przedstawionego we wniosku wynika, że główną przyczyną stwierdzonych niedoborów inwentaryzacyjnych są kradzieże wynikające ze zdarzeń losowych, niezawinionych ani przez osoby odpowiedzialne za prawidłowe funkcjonowanie sklepu, ani też żadne inne osoby, tj. w wyniku zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot gospodarczy.

(...) ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczenia strat do kosztów uzyskania przychodów. Niemniej, należy przyjąć, że kosztem uzyskania przychodów są tylko te straty, których występowanie w toku działalności danego rodzaju jest nieuniknione, tj. są normalnym, chociaż niechcianym następstwem działania w danej branży.

Stanowisko to potwierdził także Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 6 czerwca 2013 r. (IPTPB3/423-97/13-2/KJ):

MF (...) co do zasady koszty nabycia towarów handlowych są ponoszone w celu osiągnięcia przychodów z tytułu ich zbycia. Utrata tych towarów wyłącza możliwość podatkowego rozliczenia wydatków na ich nabycie zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. w momencie powstania przychodów z ich zbycia. Niemniej jednak, ich poniesienie było celowe, a powstawanie strat w towarach handlowych jest związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

(...) jeżeli analiza okoliczności powstania niedoborów w towarach handlowych, całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika oraz działań podjętych przez niego w celu zabezpieczenia się przed powstawaniem strat, prowadzi do wniosku, że straty w tych towarach:

- były zdarzeniem losowym,
- powstały w trakcie normalnego i racjonalnego działania podatnika,
- były niezależne od jego woli,
- były niezawinione przez podatnika,
- nie wynikały z braku dochowania przez niego należytej staranności,

można zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów w wartości odpowiadającej cenie nabycia utraconych towarów, pod warunkiem, że zostały prawidłowo udokumentowane. Z uwagi na ogólny związek tych kosztów z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, są one zaliczane do tzw. kosztów pośrednich.

W podobnym tonie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 4 sierpnia 2016 r. (IBPB-1-3/4510-609/16-1/SK):

MF (...) strata powinna być zdarzeniem losowym, niezależnym od woli podatnika, powstałym zarówno w wyniku działań sił przyrody, jak i działań innego człowieka, powodującym ubytek i szkodę pod warunkiem, że podatnik nie przyczynia się w jakiś sposób do powstania tej szkody lub nie ułatwia jej powstania. Jakiegokolwiek zawinienie ze strony podatnika poprzez niezachowanie staranności wymaganej w danych warunkach, niedopełnienie obowiązków ciążących na podatniku w celu uniknięcia szkody, uniemożliwia przyjęcie, że powstała szkoda stanowi stratę o charakterze losowym.

Dla celów podatkowych przyjmuje się, że tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. (...)

Cytowane interpretacje wskazują kilka warunków, które uprawniają do zakwalifikowania niedoboru jako niezawinionego. Najważniejsze z nich to brak winy podatnika, dochowanie przez niego należytej staranności oraz podjęcie działań prewencyjnych mających na celu uniknięcie strat.

Zaliczenie strat wykazanych w trakcie inwentaryzacji do kosztów uzyskania przychodu wymaga ponadto odpowiedniego udokumentowania.

Przepisy podatkowe nie wskazują, w jaki sposób należy dokumentować ubytki, aby uzyskać prawo do ich zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu, jednak analiza orzecznictwa oraz interpretacji indywidualnych pozwala na wyciągnięcie pewnych wniosków. Dokumentacja powinna określać okoliczności powstania, przyczyny i wartość straty, a także brak winy podatnika i podległych mu osób.

Dalszych wskazań odnośnie do prawidłowej dokumentacji niedoborów niezawinionych dostarcza orzeczenie NSA z 6 października 2015 r. (I FSK 889/14). Jego fragment opisuje przykład dokumentacji uznanej za prawidłową:

NSA (...) w przypadku niedoborów uznanych za niezawinione skarżąca przedstawiła dokumentację pozwalającą poznać i ocenić przyczyny ich powstania (w przypadku materiałów wykorzystanych do napraw gwarancyjnych było to zestawienie zużytych materiałów z kopiami protokołów serwisowych zawierających opis usług oraz wykaz zużytych materiałów i części z podpisem kontrahenta; w przypadku zezłomowanych wózków widłowych i paletowych był to spis wózków uszkodzonych, faktury sprzedaży złomu i podpisane przez cztery osoby protokoły złomowania wózków; w odniesieniu do niedoborów skompensowanych z nadwyżkami były to odpowiednie zestawienia wraz z wiarygodnymi wyjaśnieniami Spółki; w odniesieniu do części nieprzedstawiających wartości był to arkusz spisu takich części z wykazem uszkodzeń podpisany przez trzyosobową komisję, pracownika działu technicznego i zastępcę głównego księgowego.

Orzeczenie to wskazuje, iż w prawidłowej dokumentacji ważne jest dokładne wskazanie przyczyny powstania straty w taki sposób, aby możliwa była rzetelna i wszechstronna ocena przez organ państwowy. Wskazano jednocześnie, że dokumentacja może obejmować zarówno faktury sprzedaży, jak i dokumentację wewnętrzną wzbogaconą o wiarygodne wyjaśnienia spółki.

!

Wartość niedoboru niezawinionego może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów pod warunkiem, że strata składnika majątku zostanie odpowiednio udokumentowana.

Wartość niedoborów niezawinionych będzie stanowiła koszt uzyskania przychodów w dacie poniesienia, tj. w dniu, na który zostanie ona ujęta w księgach rachunkowych (zaksięgowana). Oznacza to, że niedobory niezawinione będą stanowiły koszty podatkowe na ostatni dzień tego roku podatkowego (obrotowego), którego inwentaryzacja dotyczy.

Z kolei ujawnione w toku inwentaryzacji nadwyżki towarów lub materiałów należy uznać za przychody podatkowe. Tego zdania są organy podatkowe, np. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, który w cytowanej już interpretacji indywidualnej z 6 czerwca 2013 r. (IPTPB3/423-97/13-2/KJ), uznał:

MF (...) Ujawnienie nadwyżek magazynowych jest w istocie stwierdzeniem, że Wnioskodawca posiada większą ilość towarów niż wynika to z prowadzonej przez Niego ewidencji magazynowej. W konsekwencji, należy uznać, że towary stanowiące ową nadwyżkę zostały przez Niego otrzymane nieodpłatnie. Na mocy powołanego art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wartość tego przysporzenia stanowi przychód podatkowy Spółki. Wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy określa się przy tym – zgodnie z art. 12 ust. 5 tej ustawy – na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania (...).

Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z 16 lipca 2013 r. (II FSK 2113/11):

NSA (...) nadwyżki inwentaryzacyjne, chociaż nie stanowią świadczenia otrzymanego od innego podmiotu, należy uznać za przychód. Nadwyżki inwentaryzacyjne powinny zostać zakwalifikowane jako przychód w rozumieniu art. 12 u.p.d.o.p. (...).

!

! Dla celów podatkowych wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy należy ustalać na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Powstanie niedoborów zawinionych będzie skutkowało dla spółki koniecznością korekty podatku naliczonego, ponieważ nabyte towary nie zostały wykorzystane w działalności opodatkowanej, co jest niezbędnym warunkiem

dokonania odliczenia VAT od nabywanych towarów/materiałów. Skoro nabyte towary/materiały nie zostały wykorzystane w działalności opodatkowanej, a z winy podatnika zostały utracone, to prawo do odliczenia podatku naliczonego również zostało utracone. Potwierdzają to zarówno interpretacje organów podatkowych (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 lutego 2012 r., ILPP2//43-1603/11-4/AK), jak i sądy administracyjne (np. WSA w Gliwicach z 18 maja 2012 r., III SA/GI 202/12, NSA z 19 lipca 2011 r., I FSK 1123/10). Korektę podatku naliczonego należy uwzględnić (ze znakiem ujemnym) w części D.3 deklaracji VAT-7: PODATEK NALICZONY – DO ODLICZENIA (poz. 47 lub 48). Korekty tej należy dokonać zgodnie z art. 91 ust. 7d ustawy o VAT w rozliczeniu za miesiąc, w którym nastąpiła ta zamiana, tj. za miesiąc, w którym niedobór został ujawniony.

Gdy niedobór jest niezawiniony, tj. powstał bez winy podatnika, to nie musi on korygować VAT naliczonego odliczonego od zakupu. Potwierdzeniem jest interpretacja indywidualna z 20 grudnia 2012 r. (IBPP2/443-992/12/ICz). Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazuje w niej, że:

MF (...) należy stwierdzić, że w sytuacji gdy zakup danego towaru przez Wnioskodawcę jest dokonany z zamiarem wykorzystania tego towaru do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, to pomimo utraty danego towaru z przyczyn od niego niezależnych, tj. w sposób niezawiniony (...) „z powodów pozostających poza kontrolą podatnika”, jego prawo do odliczenia w związku z ww. nabyciem zostaje zachowane, a tym samym nie ma podstaw do dokonywania korekt odliczonego podatku.

Podobnie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 11 maja 2016 r. (ILPP3/4512-1-45/16-2/TK):

MF (...) niedobory mogą być zawinione, jak i niezawinione. Niedobory zawinione są to niedobory, które powstały na skutek niedopełnienia obowiązków przez osobę materialnie odpowiedzialną za powierzone jej mienie. Natomiast niedobory niezawinione to te, które powstały z przyczyn niezależnych od osób materialnie odpowiedzialnych. Niedobory te mogą powstać na skutek zdarzeń losowych, np.: pożaru, kradzieży, powodzi, zalania, jak również wskutek transportu, braku prądu itp. Są to przyczyny, na które osoba materialnie odpowiedzialna nie miała żadnego wpływu.

W przypadku powstania niedoborów (czy to zawinionych czy niezawinionych) dochodzi do sytuacji, w której nabyte towary nie zostaną wykorzystane do działalności opodatkowanej, co jest niezbędnym warunkiem dokonania odliczenia.

(...) w przypadku, gdy zakup danego towaru przez podatnika jest dokonany z zamiarem wykorzystania tego towaru do działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, to pomimo utraty danego towaru z przyczyn od niego niezależnych, tj. w sposób niezawiniony, czy (...) „z powodów pozostających poza kontrolą podatnika”, przysługuje prawo do odliczenia podatku w związku z ww. nabyciem. (...)

Należy również zauważyć, że powstanie niedoboru (zawinionego lub niezawinionego) nie spowoduje obowiązku podatkowego w podatku należnym, ponieważ nie dochodzi do dostawy towarów ani świadczenia usług.

6. Przykładowa instrukcja inwentaryzacyjna

Instrukcja inwentaryzacyjna opisuje szczegóły związane z przygotowaniem, przebiegiem, a także rozliczeniem inwentaryzacji. Jej obszerność zależy od specyfiki, rodzaju i wielkości prowadzonej działalności oraz rodzaju majątku, którym jednostka dysponuje.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera przepisów, które nakładałyby na jednostki obowiązek posiadania instrukcji inwentaryzacyjnej. Instrukcja taka może stanowić odrębny element wewnętrznego prawa każdej jednostki.

W zależności od specyfiki i wielkości danej jednostki instrukcja inwentaryzacyjna może zawierać następujące elementy:

- podstawę prawną sporządzenia instrukcji (np. Kodeks pracy, ustawa o rachunkowości, czy też wewnętrzne instrukcje lub zarządzenia),
- cel i istotę inwentaryzacji,
- techniki inwentaryzacyjne i ich zakres podmiotowy,
- formy i metody inwentaryzacji,
- terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji,
- etapy inwentaryzacji (czynności przygotowawcze, czynności właściwe, czynności rozliczeniowe, czynności poinwentaryzacyjne),
- kompetencje organów i osób powołanych do wykonania czynności inwentaryzacyjnych,

- powołanie i określenie zadań komisji inwentaryzacyjnej,
- zasady przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów i pasywów,
- uproszczenia inwentaryzacji stosowane w jednostce,
- zasady ustalenia, weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Zasady przeprowadzania inwentaryzacji powinny wynikać z regulaminu inwentaryzacji, który powinien być częścią polityki rachunkowości. Przede wszystkim powinno to dotyczyć inwentaryzacji drogą spisu z natury. W przypadku innych metod ustawa o rachunkowości nie daje możliwości wyboru, w związku z tym zasady przeprowadzania oraz terminy inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald oraz weryfikacji danych księgowych bezpośrednio wynikają z przepisów uor.

Wzór 15 przedstawia przykładową instrukcję inwentaryzacyjną, którą można dostosować do indywidualnych potrzeb.

Wzór 15. Instrukcja inwentaryzacyjna

INSTRUKCJA INWENTARYZACYJNA		
Opracował:	Uzgodnił:	Zatwierdził:
1. ZASADY OGÓLNE 1.1. Cel inwentaryzacji Celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistych stanów aktywów oraz pasywów i na tej podstawie: – doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym, a tym samym zapewnienie realności wynikających z nich informacji ekonomicznych, – rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za powierzone mienie, – dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątkowych, – przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce składnikami majątku. Dla zapewnienia wykonania powyższych celów inwentaryzacji składniki majątkowe objęte spisem z natury (znajdujące się na określonym polu spisowym) nie mogą być wydawane lub przyjmowane do czasu zakończenia spisu. Wydanie lub przyjęcie może mieć miejsce tylko wówczas, gdy jest to niezbędne do zapewnienia normalnej działalności pod warunkiem, że zostanie o tym powiadomiony zespół spisowy (Komisja Inwentaryzacyjna). 1.2. Zakres i przedmiot inwentaryzacji Inwentaryzacja obejmuje swoim zakresem składniki majątkowe będące własnością Jednostki, obejmuje również składniki niebędące własnością Jednostki, jeśli są one w Jednostce: a) na przechowaniu, b) w użytkowaniu, c) przyjęte do przerobu, d) dzierżawione, e) zdeponowane (np. anulowane zlecenia). Przedmiotami inwentaryzacji są środki zaliczone do: a) rzeczowych składników majątkowych: – środki trwałe, – narzędzia specjalne, – materiały, – wyroby gotowe, – produkcja w toku, – inwestycje rozpoczęte; b) finansowych składników majątkowych; c) pieniężnych składników majątkowych: – gotówka w kasie i na rachunkach bankowych, – czek, weksle i depozyty; d) należności, zobowiązań, rozliczeń międzyokresowych kosztów. 1.3. Przepisy normujące zagadnienie inwentaryzacji Przepisy podstawowe Tryb i zasady przeprowadzania inwentaryzacji oraz rozliczenie jej wyników reguluje ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 r. (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, z późn.zm.).		

2. RODZAJE – METODY SPISÓW Z NATURY, CZĘSTOTLIWOŚĆ I TERMINY INWENTARYZACJI

2.1. Rodzaje inwentaryzacji

2.1.1. Inwentaryzacja rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych poprzez:

- dokonanie spisu z natury oraz kontrolę prawidłowości spisu,
- wycenę i ustalenie wartości spisanych z natury składników majątku oraz ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- postawienie umotywowanych wniosków co do sposobu rozliczania różnic inwentaryzacyjnych,
- ujęcie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych i rozliczeń inwentaryzacji,
- ocenę przydatności gospodarczej objętych spisem składników majątkowych,
- wnioski o usunięcie nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku spisu.

Wyżej wymienione czynności inwentaryzacyjne należą do obowiązków Komisji Inwentaryzacyjnej.

2.1.2. Inwentaryzacja poprzez uzgodnienie stanów rozliczeń z bankiem, budżetem, ZUS i PZU, rozliczeń z kontrahentami

- polega na uzyskaniu pisemnego potwierdzenia stanu środków pieniężnych na rachunkach oraz ujęciu w księgach rachunkowych rezultatów uzgodnienia.

Wyżej wymienione czynności należą do Księgowości.

2.1.3. Inwentaryzacja poprzez weryfikację stanu ewidencyjnego składników majątku i innych wartości, które nie mogą być ustalone w drodze spisu z natury:

- polega na ustaleniu realności ich stanu ewidencyjnego, przez porównanie go z odpowiednimi dowodami, planami produkcji itp. Rezultaty weryfikacji należy ująć w odpowiednim protokole.

Ujawnione w toku weryfikacji różnice między rzeczywistym stanem aktywów lub pasywów a ich stanem ewidencyjnym podlegają wyjaśnieniu i ujęciu w księgach rachunkowych w sposób ustalony w planie kont.

2.2. Metody inwentaryzacji

2.2.1. Pełna inwentaryzacja okresowa:

- polega na ustaleniu rzeczywistych stanów wszystkich składników aktywów i pasywów objętych inwentaryzacją, np. wszystkich rodzajów materiałów, środków trwałych objętych ewidencją na jednym koncie syntetycznym, w dniu, na który przypadł termin inwentaryzacji.

2.2.2. Inwentaryzacja ciągła polega na:

- dokonywaniu systematycznie w ciągu okresu inwentaryzacyjnego w różnych, planowo określonych terminach spisu z natury poszczególnych składników w taki sposób, aby wszystkie środki w ciągu tego okresu zostały objęte inwentaryzacją z wyznaczoną częstotliwością,
- bieżącym ustaleniu i rozliczeniu ilościowym i wartościowym różnic inwentaryzacyjnych.

2.2.3. Wyrzykowa inwentaryzacja:

- polega na ustaleniu niektórych tylko składników objętych inwentaryzacją aktywów. Materiały, wyroby gotowe, półfabrykaty inwentaryzowane metodą wyrzykową należy tak dobrać, aby cel inwentaryzacji został spełniony, np. materiały objęte ewidencją na jednym koncie syntetycznym o wartości stanowiącej znaczną część salda tego konta. Za stan rzeczywisty składników nieobjętych inwentaryzacją wyrzykową uważa się ich stan ewidencyjny. Składniki majątku, w razie sprzedania ich innej jednostce lub zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej, nie mogą być inwentaryzowane metodą wyrzykową. W takich wypadkach należy stosować inwentaryzację pełną.

2.2.4. Inwentaryzacja doraźna:

- polega na przeprowadzeniu spisu z natury w razie nagłej potrzeby, np. zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej, wypadków losowych, kradzieży, przy rewizji i kontroli.

2.2.5. Uproszczona metoda inwentaryzacji:

- polega na posługiwaniu się przez zespoły spisowe danymi ewidencji analitycznej o stanie składników majątku, spisanych z natury. Można ją stosować pod warunkiem zorganizowania w czasie trwania spisu, sprawnie działającego systemu kontroli, zapewniającego ujęcie w spisie rzeczywistego stanu tych środków.

2.3. Częstotliwość i terminy inwentaryzacji

Tabela 22. Częstotliwość i terminy inwentaryzacji

Lp.	Grupa środków	Metoda inwentaryzacji	Częstotliwość	Termin końcowy
1	2	3	4	5
1.	Środki trwałe	spis z natury	raz w ciągu 4 lat	II poł. roku, na który przypada inwentaryzacja

1	2	3	4	5
2.	Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półfabrykatów znajdujących się na terenie strzeżonym	spis z natury	raz w ciągu 2 lat	IV kw. roku, na który przypada inwentaryzacja
3.	Produkcja w toku	spis z natury	raz w roku	IV kw.
4.	Środki pieniężne na rachunkach bankowych	uzgodnienie	na bieżąco na podstawie otrzymanych WB	na bieżąco
5.	Saldo rozrachunku z odbiorcami i dostawcami	uzgodnienie	raz w roku	IV kw.
6.	Salda rozrachunku z organami finansowym, budżetowymi	weryfikacja	raz w roku	na dzień bilansowy
7.	Salda wszelkich innych rozrachunków	uzgodnienie	raz w roku	IV kw.
8.	Inne aktywa i pasywa	weryfikacja	raz w roku	IV kw.

Częstotliwość i terminy inwentaryzacji określa na wniosek Głównego Księgowego – Przewodniczący Komisji Inwentaryzacyjnej.

Przy ustaleniu terminów i częstotliwości inwentaryzacji należy stosować następujące zasady:

- inwentaryzację materiałów, półfabrykatów i wyrobów gotowych, których różnice inwentaryzacyjne w sposób istotny mogą wpływać na wynik działalności, należy przeprowadzić w kwartale kończącym rok sprawozdawczy,
- składniki majątku wymagające szczególnej ochrony należy inwentaryzować częściej niż raz w roku w terminach niezapowiedzianych, tak aby zapewniona została skuteczna ochrona mienia,
- inwentaryzację składników majątku należy przeprowadzić każdorazowo w momencie zmiany osób materialnie odpowiedzialnych za dane składniki majątkowe, a także na dzień, w którym na skutek wypadków losowych lub innych przyczyn, np. kradzieży – część z nich została zniszczona, uszkodzona lub przywłaszczona. Jeżeli zakres tej inwentaryzacji oraz termin jej przeprowadzenia na to pozwolą, zastępuje ona inwentaryzację, jaką w danym zakresie należało przeprowadzić. Można nie przeprowadzać inwentaryzacji składników na dzień zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej, jeżeli zmiana następuje na krótki okres (do 2 tygodni, np. urlop), a osoby przekazujące i przyjmujące odpowiedzialność wyraziły pisemną zgodę na wspólną odpowiedzialność za powierzone składniki majątku,
- składniki majątku zinwentaryzowane w danym roku metodą wrywkową muszą być objęte w roku następnym inwentaryzacją pełną,
- inwentaryzację należy przeprowadzić na dzień kończący okres sprawozdawczy, dozwolone jest również przeprowadzenie inwentaryzacji na inny dzień, jeżeli ewidencja danych składników zezwala na ustalenie w inwentaryzacji różnic inwentaryzacyjnych,
- terminy inwentaryzacji winny być ustalone w planie inwentaryzacji ciągłej i okresowej oraz osobnym planem inwentaryzacji składników nieobjętych spisem z natury (sprawdzenie i weryfikacja stanów).

3. ORGANIZACJA INWENTARYZACJI

3.1. Inwentaryzację ciągłą stosuje się dla następujących składników:

- materiały znajdujące się na stanie punktów produkcji,
- narzędzia na stanowiskach pracy w punktach produkcji.

3.2. Ogólne obowiązki komórek odpowiedzialnych:

- za gospodarkę magazynową i składowanie:
 - utrzymanie na bieżąco fizycznego porządku w placach odkładczych, tak by w każdej chwili mógł odbyć się spis z natury,
 - stosowanie obowiązującego w zakładzie systemu oznakowań materiałów z wyraźnym wyodrębnieniem depozytów obcych,
 - prowadzenie bieżącej ewidencji ilościowej zapasów;

b) za ewidencję:

- prowadzenie ewidencji ilościowo-wartościowej środków w sposób umożliwiający ustalenie na dzień dokonania spisu, dla każdej inwentaryzowanej grupy, ich wartości i ilości,
- co miesiąc lub bieżąco uzgadnianie ewidencji ilościowo-wartościowej z ewidencją ilościową grup środków objętych inwentaryzacją oraz kontrolowanie kompletności spisu z natury,
- posiadanie bieżąco aktualizowanego wykazu pól spisowych określających znajdujące się na nich środki.

3.3. Zakres czynności i obowiązków Komisji Inwentaryzacyjnej:

- a) organizacja spisów z natury rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych w terminach podanych w pkt 2.3,
- b) opracowanie planu terminów inwentaryzacji,
- c) ustalenie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych. Wyniki działania w ww. zakresie winny być ujęte w protokołach posiedzeń Komisji Inwentaryzacyjnej (kolejno numerowane) z podaniem umotywowanych wniosków obciążenia winnych niedoborami, przeksięgowanie lub odpisanie różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych,
- d) sporządzenie rocznego sprawozdania zawierającego ocenę wyników spisu z natury oraz stwierdzenie usterek w zakresie nieprawidłowości dotyczących gospodarki środkami objętymi spisem,
- e) ocena przydatności rzeczowych składników majątkowych objętych spisem oraz postawienie umotywowanych wniosków odnośnie zapasów zbędnych i nadmiernych,
- f) ocena i zatwierdzenie protokołów złomowania materiałów i wyposażenia, prowadzenie ewidencji druków ścisłego zarachowania używanych przy spisach z natury,
- a także:
- g) przyjęcie przed rozpoczęciem spisu z natury pisemnego oświadczenia od osób materialnie odpowiedzialnych stwierdzającego, że wszelkie dowody przychodowe i rozchodowe zostały ujęte w ewidencji i przekazane do księgowości,
- h) ustalenie z natury na określonym polu spisowym faktycznej ilości rzeczowych i pieniężnych składników majątku oraz dokładne przeliczenie, zważenie, zmierzenie lub szacunek w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za całość i stan składników majątku,
- i) wpisanie do arkuszy spisowych ilości rzeczowych i pieniężnych składników, bezpośrednio po ustaleniu rzeczywistego stanu składników majątku, w sposób umożliwiający osobie materialnie za nie odpowiedzialnej sprawdzenie prawidłowości wpisu,
- j) podpisanie wraz z osobą materialnie odpowiedzialną wypełnionych arkuszy spisowych,
- k) przyjęcie po zakończeniu spisu z natury pisemnego oświadczenia od osoby materialnie odpowiedzialnej, że spis z natury został przeprowadzony w jej obecności i żadnych zastrzeżeń nie wnosi,
- l) rozliczenie arkuszy spisów z natury,
- m) złożenie sprawozdania o wszelkich stwierdzonych w toku spisu nieprawidłowościach w zakresie gospodarki składnikami majątku (magazynowania, konserwacji itp.).

W skład zespołu spisowego nie mogą wchodzić pracownicy księgowości i osoby materialnie odpowiedzialne. Nie dotyczy to pracowników inwentaryzacji ciągłej podległych administracyjnie Dyrektorowi Finansowemu.

Spis z natury powinien być poddany wrywkowej kontroli zarówno co do zupełności, jak i prawidłowości spisu przez Dyrektora Finansowego lub osobę przez niego wyznaczoną.

W toku kontroli należy zbadać, czy zespół spisowy działa zgodnie z instrukcją, kompletność spisu, prawidłowość ustalenia z natury ilości spisywanych składników majątku oraz prawidłowość sporządzania arkuszy spisów.

3.4. Organizacja inwentaryzacji ciągłej

3.4.1. Zakres inwentaryzacji ciągłej.

Przedmiotem inwentaryzacji ciągłej są znajdujące się w składowiskach otwartych i halach produkcyjnych następujące składniki majątku:

- zapasy materiałowe, w tym zakupione ze środków inwestycyjnych bez względu na to, czyją stanowią własność, a więc również materiały obce w przechowaniu,
- narzędzia.

W terminie do 31 grudnia każdego roku należy sporządzić roczny plan pracy, precyzujący zakres spisu z natury w następnym roku kalendarzowym, szczegółowe określenie inwentaryzowanych składników majątkowych, miejsce ich składowania (nr budynku, składowiska), częstotliwość i terminy spisu z natury.

Plan pracy inwentaryzacji ciągłej stanowi dokument poufny i może być udostępniony tylko Prezesowi Zarządu, Głównemu Księgowemu oraz Przewodniczącemu Komisji Inwentaryzacyjnej.

Plan roczny sporządza Przewodniczący Komisji Inwentaryzacyjnej, a zatwierdza Prezes Zarządu.

Do rocznego planu inwentaryzacji ciągłej należy dołączyć aktualny wykaz miejsc składowania składników objętych inwentaryzacją ciągłą.

Uzgodnianie ilości w ewidencji ilościowo-wartościowej z ewidencją ilościową ciąży na Księgowości oraz na komórkach organizacyjnych Jednostki zobowiązanych do prowadzenia ewidencji ilościowej danego składnika majątkowego (materiały, narzędzia, wyroby gotowe).

Fakt uzgodnienia winien być zaznaczony w ewidencji ilościowo-wartościowej FK i ewidencji ilościowej.

3.5. Zakres czynności i obowiązków Księgowości w zakresie inwentaryzacji

3.5.1. Zakres czynności i obowiązków w zakresie rozliczeń z bankami i kontrahentami

Inwentaryzacja środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredytów bankowych oraz innych należności i zobowiązań polega na uzgodnieniu ich stanu ewidencyjnego z kontrahentami Jednostki i ujęciu w księgach rachunkowych rezultatów uzgodnienia, jak:

- uzgodnienie stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych i kredytów bankowych (przeprowadza się na bieżąco, na podstawie otrzymanych wyciągów bankowych), a na 31 grudnia w drodze potwierdzenia salda,
- uzgodnienie stanu rachunków z odbiorcami i dostawcami oraz wszelkich innych należności i zobowiązań poprzez wezwanie do potwierdzenia na piśmie zgodności salda.

Stwierdzone w toku uzgodnienia z kontrahentami różnice w stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredytów bankowych oraz wszelkich innych należności i zobowiązań podlegają wyjaśnieniu i ujęciu w księgach rachunkowych.

3.5.2. Zakres czynności i obowiązków w zakresie weryfikacji stanów ewidencyjnych składników majątku, które nie mogą być ustalone w drodze spisu z natury

Weryfikacją stanu ewidencyjnego obejmuje się w szczególności:

- rzeczowe składniki majątku przejściowego znajdującego się poza Jednostką (np. środki trwałe wydzierżawione, materiały w drodze itp.) oraz trudno dostępne (np. linie elektryczne, budowle podziemne),
- place, grunty i tereny,
- rozliczenia międzyokresowe kosztów, wartości niematerialne i prawne,
- produkcję w toku niematerialnych składników majątku, jak np.: prace naukowo-badawcze, prace projektowe, usługi itp.,
- zobowiązania z tytułu dostaw niefakturowanych,
- roszczenia z tytułu niedoborów i szkód oraz roszczenia sporne,
- rozpoczęte inwestycje i kapitalne remonty,
- należności i zobowiązania wobec organów finansowych z tytułów, dla których Jednostka jest płatnikiem w rozumieniu przepisów o postępowaniu podatkowym,
- kapitał zakładowy.

Polega ona na porównaniu stanu ewidencyjnego z posiadanymi dokumentami informującymi o stanie aktywów lub pasywów, uzyskaniu niezbędnych potwierdzeń, prawidłowości wyliczeń oraz sprawdzeniu realności danej pozycji pod względem gospodarczym, a ponadto czasu rozliczenia.

Rezultaty weryfikacji należy ująć w odpowiednim protokole.

Ujawnione różnice weryfikacji różnic między rzeczywistym stanem aktywów i pasywów a ich stanem ewidencyjnym podlegają wyjaśnieniu i ujęciu w księgach rachunkowych.

3.5.3. Zakres czynności i obowiązków w zakresie rozliczenia spisów z natury

Dział podlegający Głównemu Księgowemu prowadzący ewidencję ilościowo-wartościową składników majątkowych po otrzymaniu od Komisji Inwentaryzacyjnej arkuszy spisowych zobowiązany jest do:

- uzgodnienia co do ilości ewidencji ilościowo-wartościowej z ewidencją ilościową składników prowadzonej przez komórki organizacyjne, którym powierzono pod opiekę dany składnik majątku,
- porównania ilości i wartości poszczególnych składników ustalonych w toku spisu z natury z ewidencją ilościowo-wartościową.
- ustalenia różnic inwentaryzacyjnych (niedobory, nadwyżki) w zestawieniu różnic inwentaryzacyjnych w sposób zezwalający na ustalenie łącznej sumy różnic inwentaryzacyjnych z podziałem według poszczególnych kont syntetycznych przewidzianych w planie kont oraz według osób materialnie odpowiedzialnych za stan powierzonych im składników majątkowych, jak również powiązanie poszczególnych pozycji zestawienia różnic z pozycjami arkuszy (kart) spisów z natury lub pozycjami zbiorczymi zestawień spisu z natury wykazującymi różnice.

Pozycje niewystępujące w arkuszach spisu z natury, a występujące w ewidencji księgowej, należy traktować jako niedobory.

Sporządzone zestawienie winno ujmować wartości stanów niewykazujących różnic tak, aby ogółem nastąpiło sprawdzenie stanu składników z kontem syntetycznym lub stanem, którym osoby materialnie odpowiedzialne są obciążone.

- ustalenia składników majątku kontrolowanych wyłącznie wartościowo – różnic inwentaryzowanych – niedoborów albo nadwyżek przez porównanie ogólnej wartości składników majątku wynikającej ze spisu z ich wartością wynikającą z ksiąg rachunkowych,
- przekazania arkuszy spisowych sporządzonych i podpisanych przez osoby sporządzające, osoby kontrolujące – na dowód sprawdzenia zestawienia różnic inwentaryzacyjnych wraz z arkuszami spisów z natury, do Komisji Inwentaryzacyjnej,
- ujęcia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych nie później niż w ciągu miesiąca następującego, po miesiącu, w którym przypadł termin inwentaryzacji. Jeżeli jednak termin inwentaryzacji przypada na miesiąc kończący rok sprawozdawczy, różnice inwentaryzacyjne należy ująć w księgach rachunkowych nie później niż pod datą ostatniego dnia roku,
- rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w sposób określony w planie kont na podstawie decyzji Prezesa Zarządu podjętej na wniosek Komisji Inwentaryzacyjnej, ujęty w protokole zaopiniowanym przez Głównego Księgowego.

3.6. Zakres czynności i obowiązków komórek organizacyjnych i osób materialnie odpowiedzialnych za składniki majątku

Osoby materialnie odpowiedzialne za składniki majątkowe zobowiązane są do:

- zagwarantowania sprawnego i prawidłowego przeprowadzenia inwentaryzacji,
- bieżącego utrzymania porządku fizycznego na składowiskach otwartych, w sposób łatwo dostępny, umożliwiający szybkie przeliczenie składników,
- przechowywania i użytkowania składników majątkowych w sposób, który nie będzie powodował trwania przez nie wartości użytkowej,
- bieżącego udokumentowania i ewidencji obrotu w powierzonym mieniu jednostki,
- uczestniczenia, dla wyeliminowania wątpliwości co do prawidłowości dokonywanego spisu z natury, w czynnościach inwentaryzacyjnych poprzez ustalenie wraz z komisją spisową ilości składników przez przeliczenie, zważenie lub zmierzenie. Jeżeli osoba materialnie odpowiedzialna nie może z ważnego powodu uczestniczyć w spisie i nie upoważniła do tego innej osoby, spis z natury powinien być przeprowadzony w obecności osoby reprezentującej prawa osoby majątkowo odpowiedzialnej, wyznaczonej przez Przewodniczącego Komisji Inwentaryzacyjnej,
- złożenia podpisu na wypełnionym arkuszu spisowym, na dowód zupełności i zgodności spisu ze stanem w naturze. Ponadto na dowód, że spis z natury został dokonany w jej obecności zgodnie ze stanem faktycznym i żadnych zastrzeżeń nie wnosi, składa podpis na oświadczeniu. W razie odmowy podpisania arkusza spisowego (oświadczenia) przez osobę materialnie odpowiedzialną zespół spisowy sporządza protokół, w którym osoba materialnie odpowiedzialna zobowiązana jest podać uzasadnienie odmowy podpisu.

4. TECHNIKI PRZEPROWADZANIA SPISÓW INWENTARYZACYJNYCH

4.1. Zasady ogólne dla wszystkich inwentaryzowanych składników majątkowych

Rzeczywistą ilość spisanych z natury rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych ustala zespół spisowy przez dokładne przeliczenie, zważenie lub zmierzenie. W odniesieniu do rzeczowych składników majątkowych, przechowywanych w opakowaniach, dopuszcza się określenia ich ilości przez przeliczenie jednakowych opakowań z uwzględnieniem ich zawartości, pod warunkiem jednak że opakowania znajdują się w stanie nienaruszonym oraz że dokonano wrywkowej kontroli zawartości opakowań. Jeżeli kontrola wrywkowa wykaże niezgodność między wagą podaną na opakowaniu a wagą stwierdzoną w czasie ważenia, to zespół spisowy zobowiązany jest przeliczyć zawartość wszystkich opakowań i spisać protokół, podając w nim stwierdzone niedobory.

Zapasy w opakowaniach otwartych traktuje się jako nieopakowane i muszą być bezpośrednio zważone lub przeliczone. Oprócz materiałów pełnowartościowych stanowiących własność Jednostki na stanie mogą znajdować się materiały, produkcja w toku lub wyroby:

- uszkodzone z powodu zbyt długiego lub wadliwego przechowywania,
- przejęte do depozytu niestanowiące własności Jednostki (tymczasowo przechowywane),
- nieprzyjęte od dostawcy (objęte reklamacją),
- przejęte od zleceniodawców do przerobu,
- sprzedane, lecz z jakichkolwiek przyczyn pozostające w jednostce jako depozyt odbiorcy, jak również
- odpady użytkowe.

Wszystkie wymienione zapasy podlegają spisowi z natury, z tym że wyniki należy podawać na osobnych arkuszach spisowych posiadających w nagłówku oznaczenie, jakich materiałów (półfabrykatów, wyrobów) dotyczą. Materiały niestanowiące własności Jednostki spisuje się na osobnych arkuszach spisowych.

W przypadku braku wyraźnego oznaczenia przynależności materiałów zespół spisowy traktuje je jako materiały własne przedsiębiorstwa. Ilościowy stan rzeczowych składników majątku magazynowany w zwałach oraz małowartościowych i ciężkich, a zajmujących wiele miejsca, zespół spisowy określa na podstawie obliczeń technicznych, np. obmiarów i ciężaru gatunkowego, lub szacunku.

Obliczenia techniczne lub szacunkowe należy przeprowadzić z należytą dokładnością przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach powołane przez Przewodniczącego Komisji Inwentaryzacyjnej spośród pracowników, a w razie braku pracowników o odpowiednich kwalifikacjach – przez powołanych rzeczoznawców. Obliczenia techniczne lub szacunki powinny być uwidocznione na arkuszach spisowych lub specjalnym załączniku, które powinny być podpisane przez osoby przeprowadzające obliczenia lub szacunki, jak też osobą materialnie odpowiedzialną.

Zespoły spisowe dokonujące liczenia, ważenia, pomiarów oraz obliczeń technicznych i szacowania składników majątku nie mogą być informowane o wielkości zapasów wynikających z ewidencji.

Spis rzeczowych składników majątkowych winien być dokonany na arkuszach (kartach) spisowych stanowiących druki ściślego zarachowania, zawierających następujące dane:

- nazwę jednostki (pieczęć firmowa),
- nazwę lub numer pola spisowego,
- numer kolejny arkusza spisowego (kartki) oraz oznaczenie uniemożliwiające zmianę arkusza (kartki) spisowego, np. podpis osoby z Komisji Inwentaryzacyjnej,
- datę i rodzaj inwentaryzacji,
- numer kolejny pozycji,
- symbol, indeks materiałowy, nr inwentarza, zlecenia, miejsca powstawania kosztów itp.,
- szczegółowe określenie przedmiotu inwentaryzowanego,
- jednostkę miary,
- stwierdzoną w czasie spisu ilość,
- imiona, nazwiska i podpisy osób dokonujących spisu,
- imię, nazwisko i podpis osoby (osób) materialnie odpowiedzialnej.

Arkusze (kartki) spisów z natury należy sporządzać w sposób umożliwiający podział ujętych w nich składników majątku według miejsc przechowywania i według osób materialnie odpowiedzialnych.

Dane na arkuszach (kartkach) spisowych wpisuje się długopisem lub ołówkiem kopiowym. Niedozwolone jest zamazywanie, wycieranie, wyskrobywanie lub usuwanie w inny sposób zapisów dokonanych w arkuszach. Błędy należy poprawiać przez skreślenie niewłaściwie zapisanego tekstu lub ilości sumy i wpisanie poprawnego tekstu lub sumy właściwej. Skreślenia należy dokonywać w ten sposób, aby można było odczytać zapis pierwotny. Poprawka tekstu lub ilości powinna być zaopatrzona w podpis członków zespołu spisowego i osoby (osób) materialnie odpowiedzialnej.

Należy stosować następującą technikę spisu z natury inwentaryzowanych składników majątkowych:

- jeden z członków zespołu spisowego, pełniący funkcję spisującego, wpisuje na arkuszu (karcie) spisowym charakter zapasów – własne, depozyt, pełnowartościowe, uszkodzone itp., skład zespołu spisowego, pole spisowe itp.
- jedna osoba zespołu podaje nazwę składnika, gatunek, wymiar i jednostkę miary, spisujący wpisuje te dane do arkusza spisowego, powtarza głośno w celu uniknięcia pomyłek,
- przelicza się głośno pojedynczo sztuki albo podaje na głos stwierdzoną przez siebie wagę. Spisujący zespołu śledzi ilość przeliczonych sztuk albo sprawdza na wadze zgodność podanej ilości i odnotowuje w osobnym zeszycie, a po dodaniu wszystkich liczb ustala łączną ilość lub wagę danego zapasu,
- jeżeli istnieją rozbieżności w wynikach liczenia poszczególnych członków zespołu spisowego, liczenie czy też ważenie musi być przeprowadzone na nowo,
- ustaloną i uzgodnioną ilość, ciężar należy wpisać do arkusza (kartki) spisowego, wypełniony arkusz spisowy (kartka) podpisują wszyscy członkowie zespołu spisowego oraz osoba materialnie odpowiedzialna za stan zapasów i na dowód niezgłoszenia żadnych zastrzeżeń podpisuje wraz z zespołem spisowym oświadczenie.

4.2. Przyjmowanie i wydawanie składników majątku w czasie trwania spisu z natury

Składniki majątku objęte spisem z natury, a znajdujące się na określonym polu spisowym, nie mogą być wydawane do czasu zakończenia spisu. Wydanie lub przyjęcie składników może być jednak dokonane, gdy jest to niezbędne do zapewnienia normalnej działalności jednostki lub w innych wypadkach uzasadnionych awarią.

Każda operacja powinna być zarejestrowana w dokumentach spisu, aby zapewnić rozliczenie osoby materialnie odpowiedzialnej za powierzone jej mienie.

4.3. Technika inwentaryzacji uproszczonej

Środki trwałe

Na wniosek Przewodniczącego Komisji Inwentaryzacyjnej inwentaryzacja trwale oznaczonych numerami inwentaryzacyjnymi środków trwałych, na terenie Jednostki, może być przeprowadzona w sposób uproszczony, który polega na sprawdzeniu prawidłowości ich ewidencji księgowej przez bezpośrednie porównanie jej danych ze stanem rzeczywistym oraz na ustaleniu i wyjaśnieniu różnic ilościowych.

Ujawnione różnice (niedobory i nadwyżki) ujmuje się na odrębnych arkuszach (kartach) spisowych. Fakt dokonania sprawdzenia oraz data sprawdzenia powinny być potwierdzone w ewidencji analitycznej podpisami członków zespołu spisowego oraz osoby materialnie odpowiedzialnej albo w sporządzonym w tym celu protokole, w którym należy podać numery inwentarzowe objętych inwentaryzacją środków trwałych i wyposażenia w użytkowaniu.

4.4. Zasady spisu z natury poszczególnych grup składników zaliczonych do rzeczowych i pieniężnych

Środki trwałe

Inwentaryzacji okresowej pełnej podlegają następujące grupy środków trwałych:

- budynki i budowle terenowe,
- maszyny energetyczne i kotły,
- maszyny, urządzenia ogólnego przeznaczenia,
- maszyny, urządzenia specjalne, branżowe,
- urządzenia techniczne,
- środki transportowe,
- inne.

Przy inwentaryzacji należy na arkuszach spisu (karcie) podać pełną charakterystykę danego obiektu:

- datę spisu,
- nazwę obiektu, typu, nr fabryczny,
- numer inwentarzowy,
- wyposażenie stałe przynależne do obiektu,
- numer inwentarzowy grupy środków niskocennych.

Arkusz spisu z natury podpisuje zespół spisowy oraz zgodność spisu potwierdzają czytelnym podpisem kierownicy komórek organizacyjnych odpowiedzialni za dany środek trwały.

Inwentaryzacja środków trwałych w drodze weryfikacji polega na sprawdzeniu ich stanu ewidencyjnego ze stanem rzeczywistym i odpowiednimi dowodami. Rezultaty weryfikacji ujmuje się w odpowiednim protokole. Ujawnione różnice (nadwyżki, niedobory) ujmuje się na osobnych arkuszach. Podlegają one wyjaśnieniu i ujęciu w księgach rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w niniejszej instrukcji do rozliczenia niedoborów i nadwyżek.

Produkcja w toku

Przez pojęcie produkcji w toku należy rozumieć:

- wyroby, w tym wchodzące w ich skład detale, materiały, półfabrykaty znajdujące się na terenie wydziałów produkcyjnych – w trakcie procesu technologicznego, które do chwili inwentaryzacji nie zostały zgłoszone jako gotowe,
- detale, zespoły, podzespoły, materiały, półfabrykaty powierzone jednostce przez inne przedsiębiorstwa do poddania procesowi produkcyjnemu w ramach zamówionych usług/wyrobów, a do czasu inwentaryzacji proces produkcyjny nie został zakończony.

Inwentaryzację produkcji niezakończonej przeprowadza się w oparciu o niezakończone zlecenia, które należy ująć na arkuszu.

Zespół spisowy przeprowadzający inwentaryzację produkcji niezakończonej zobowiązany jest do:

- dokładnego zweryfikowania zleceń pod względem ich aktualności w oparciu o istniejącą dokumentację,
- oznakowania dokumentacji produkcyjnej zleceń wstrzymanych, anulowanych lub nieskompletowanych,
- ustalenia procentu zaawansowanych robót opierającego się na liczbie godzin technologicznych w stosunku do godzin planowanych.

Po dokonaniu czynności w ww. punktach komisja spisowa przystępuje do wypełnienia arkuszy spisowych z uwzględnieniem następujących danych:

- w nagłówku należy wypełnić nazwę jednostki, datę spisu, grupę zlecenia (np. czynne, anulowane, wstrzymane) – osobny arkusz dla każdej grupy,
- w rubryce pierwszej – liczbę porządkową,
- w rubryce drugiej – nr zlecenia,

- w rubryce trzeciej – treść zlecenia (zakres),
- w rubryce czwartej – liczbę sztuk planowanych do wykonania (wg planu wykonania do dnia inwentaryzacji w toku produkcji),
- w rubryce piątej – datę otwarcia zlecenia,
- w rubryce szóstej – termin zakończenia zlecenia,
- w rubryce siódmej – procent zaawansowania,
- w rubryce ósmej – wysokość kosztów rzeczywistych,
- w rubryce dziewiątej – cenę realizacji,
- w rubryce dziesiątej – uwagi odnośnie do przyczyn wstrzymania, anulowania lub przeterminowania zlecenia w stosunku do planowanego terminu wykonania, jak też aktualności zlecenia.

Po zakończeniu spisu każdy arkusz spisowy podpisuje zespół spisowy oraz kierownik komórki organizacyjnej będący gospodarzem zlecenia.

Kompletne arkusze spisowe zespół spisowy przekazuje do Księgowości, która sprawdza kompletność przeprowadzonej inwentaryzacji.

W przypadku wystąpienia różnic co do stanu zweryfikowanego przez zespół spisowy sporządza się ich zestawienie i przekazuje do zespołu spisowego w celu wyjaśnienia przyczyn rozbieżności.

5. ROZLICZENIE INWENTARYZACJI

5.1. Ustalenie różnic w składnikach majątku (spis w naturze – ewidencja księgowa)

Po przeprowadzonej inwentaryzacji Komisja Inwentaryzacyjna przekazuje arkusze spisu z natury do Księgowości. Księgowość porównuje stan w naturze ze stanem ewidencji księgowej i wprowadza różnice inwentaryzacyjne, dokonując wyceny wartości niedoborów i nadwyżek, oraz sporządza zestawienie różnic inwentaryzacyjnych w sposób pozwalający na ustalenie łącznej sumy różnic z podziałem na poszczególne konta syntetyczne oraz według osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone mienie.

Zestawienie różnic Księgowość przekazuje – do końca następnego miesiąca po spisie – do Komisji Inwentaryzacyjnej w celu dalszego rozpatrzenia.

5.2. Rozpatrywanie wyników inwentaryzacji przez Komisję Inwentaryzacyjną

Komisja Inwentaryzacyjna po otrzymaniu z Księgowości zestawienia różnic inwentaryzacyjnych wzywa poszczególne osoby materialnie odpowiedzialne do złożenia wyjaśnienia w sprawie przyczyn powstawania różnic inwentaryzacyjnych.

Osoby materialnie odpowiedzialne winny złożyć wyjaśnienia w terminie 10 dni.

Po otrzymaniu wyjaśnienia Komisja Inwentaryzacyjna rozpatruje rozbieżności, a wyniki działania w ww. zakresie ujmuje protokołami, stawiając jednocześnie umotywowane wnioski, co do księgowania lub obciążania osób materialnie odpowiedzialnych za niedobory zawinione. Przy rozpatrywaniu różnic inwentaryzacyjnych ujawnione niedobory lub nadwyżki mogą być kompensowane, jeżeli odpowiadają równocześnie wszystkim następującym warunkom:

- zostały stwierdzone w ramach jednego (tego samego) spisu z natury,
- dotyczą jednej osoby materialnie odpowiedzialnej,
- zostały stwierdzone w podobnych asortymentach lub składnikach majątku, w podobnych opakowaniach, co może uzasadnić możliwość pomyłek wydawczych ze strony osoby materialnie odpowiedzialnej.

Ilość oraz wartość niedoborów i nadwyżek podlegających kompensacie ustala się, przyjmując za podstawę mniejszą ilość stwierdzonego niedoboru lub nadwyżki i niższą cenę składników majątku wykazujących różnice inwentaryzacyjne. Kompensaty, o których mowa, nie mają zastosowania do środków trwałych.

Przy rozpatrywaniu niedoborów Komisja Inwentaryzacyjna może brać pod uwagę normy branżowe ubytków naturalnych, a dla składników majątku zużywających się stopniowo należy zmniejszyć niedobory wynikające ze stopnia ich zużycia.

Różnice inwentaryzacyjne winny być rozpatrywane w terminie umożliwiającym ujęcie wyników inwentaryzacji w sprawozdaniu finansowym za okres, w którym przeprowadzono inwentaryzację.

Wnioski Komisji Inwentaryzacyjnej ujęte protokołem podlegają zaopiniowaniu przez Głównego Księgowego i Prezesa Zarządu.

W zakresie złomowania zapasów

Komórki organizacyjne Jednostki obowiązane są do bieżących przeglądów zapasów, do przedkładania Komisji Inwentaryzacyjnej odpowiednio opracowanych danych odnośnie do stanu zapasów nieprawidłowych, jak też planów ich zagospodarowania.

Ponadto przedkładać należy umotywowane wnioski w zakresie przeceny tychże zapasów, jak też całego postępowania z nimi. Komisja Inwentaryzacyjna ujmuje w protokole wyniki ustaleń i wnioski odnośnie do zapasów nieprawidłowych i przedkłada własne wnioski, które po akceptacji Prezesa Zarządu stanowią podstawę do dokonania zmian w stanach magazynowych itp. oraz w ewidencji księgowej.

5.3. Rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych

Podstawą odpisywania różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych Jednostki jest decyzja Zarządu Jednostki na protokole Komisji Inwentaryzacyjnej.

W przypadku obciążenia osoby materialnie odpowiedzialnej za niedobory należy ją wezwać w ciągu 14 dni od za twierdzenia wniosku Komisji Inwentaryzacyjnej przez Zarząd Jednostki do zapłaty należności lub zaproponować, że może ona upoważnić jednostkę do potrącenia odpowiedniej kwoty z wypłacanych wynagrodzeń.

W przypadku odmowy Jednostka kieruje sprawę na drogę postępowania sądowego (powództwo cywilne).

Jeżeli na dany składnik majątku nie ma odrębnej ceny sprzedaży, cenę tę się szacuje. Kwotę można powiększyć o utracone przez Jednostkę korzyści, jakie poniosła ona w wyniku niedoborów. Zapisy w księgach związane z odpisem różnic inwentaryzacyjnych winny być dokonane według zasad ustalonych w planie kont.

6. ZAKOŃCZENIE INWENTARYZACJI**6.1. Roczne sprawozdanie Komisji Inwentaryzacyjnej z zakresu czynności inwentaryzacyjnych**

Po zakończeniu inwentaryzacji w danym roku Komisja Inwentaryzacyjna sporządza roczne sprawozdanie opisowe z przebiegu inwentaryzacji i oceny stanu gospodarki w zakresie zapasów nieprawidłowych w terminie przewidzianym dla złożenia sprawozdania finansowego rocznego.

Sprawozdanie opisowe winno być sporządzone według zasad podanych w pkt 3 niniejszej Instrukcji.

7. Odpowiedzi na pytania Czytelników

Inwentaryzacja jest bardzo pracochłonnym procesem, wymagającym zaangażowania wielu osób. I mimo iż jest nieodłącznym elementem prowadzonej działalności, przeprowadzanym właściwie każdego roku, wciąż przysparza wielu problemów. Poniżej zamieściliśmy odpowiedzi na wybrane pytania Czytelników z zakresu inwentaryzacji, jakie napłynęły do naszej redakcji.

7.1. Termin inwentaryzacji drogą weryfikacji danych

Czy w przypadku inwentaryzacji metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości objętych nią składników, określoną w art. 26 ust. 1 pkt 3 uor, możliwym terminem jej przeprowadzenia jest jedynie ostatni dzień roku obrotowego?

Tak. Inwentaryzacja drogą weryfikacji sald jest możliwa jedynie na ostatni dzień roku obrotowego⁵.

Artykuł 26 ust. 1 uor przewiduje przeprowadzenie na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzacji jedną z trzech metod przyporządkowaną poszczególnym składnikom aktywów i pasywów, tj. w drodze: spisu z natury, otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń lub porównania danych zarejestrowanych w księgach rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (metoda weryfikacji). Inwentaryzacja metodą weryfikacji dotyczy środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publiczno-prawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych przy inwentaryzacji metodą spisu ilości z natury i potwierdzenia sald oraz wymienionych przy inwentaryzacji metodą spisu ilości z natury oraz potwierdzenia sald, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe.

Zgodnie z art. 26 ust. 3 uor termin i częstotliwość inwentaryzacji na ostatni dzień roku obrotowego uznaje się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację:

- składników aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 – rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15. dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia sald przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym,

⁵ Odpowiedź na podstawie opinii przedstawionej na stronie www.mf.gov.pl.

- zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową przeprowadzono raz w ciągu 2 lat,
- nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie przeprowadzono raz w ciągu 4 lat,
- zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki przeprowadzono raz w roku,
- zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną przeprowadzono raz w roku.

Ustawa o rachunkowości w art. 26 ust. 3 pkt 1, wskazując na zachowanie terminu i częstotliwości inwentaryzacji składników aktywów na ostatni dzień roku obrotowego, a przeprowadzonej w określonym czasie (inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15. dnia następnego roku), odnosi się do składników aktywów inwentaryzowanych drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda.

UWAGA



Termin i częstotliwość inwentaryzacji aktywów i pasywów, przeprowadzanych metodą porównania danych zarejestrowanych w księgach rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, zostaną zachowane, jeżeli inwentaryzacja ta zostanie przeprowadzona na ostatni dzień roku obrotowego.

7.2. Jak przeprowadzić potwierdzenie sald

Kontrola wewnętrzna wykazała, że w poprzednim roku w jednostce część sald należności nie została prawidłowo potwierdzona (pracownik wysłał do kontrahentów jedno wezwanie do potwierdzenia salda, a w sytuacji gdy go nie odesłali, przyjął, że zostały potwierdzone „milcząco”). Jak w takim razie należy potwierdzić takie salda, aby inwentaryzacja była przeprowadzona właściwie?

Ponieważ uor wymaga, aby inwentaryzacja należności od kontrahentów była przeprowadzona w drodze uzgodnienia sald, nie jest możliwe przyjęcie, że salda niepotwierdzone są prawidłowe (tzw. milczące potwierdzenie salda). Właściwym sposobem postępowania w takich przypadkach jest:

- wezwanie kontrahenta do uzgodnienia salda (w sposób ustalony w dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady rachunkowości),
- zinwentaryzowanie sald należności niepotwierdzonych przez kontrahentów w ustawowym terminie (czyli do 15 stycznia roku kolejnego po roku, za który jest przeprowadzana inwentaryzacja) metodą weryfikacji prawidłowości sald wykazanych w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową.

Prawidłowy sposób przeprowadzenia inwentaryzacji takich sald opisano w poniższych krokach, przyjmując, że zgodnie z instrukcją inwentaryzacyjną jednostki pracownik przeprowadzający uzgodnienia sald ma obowiązek jeden raz wezwać kontrahenta do uzgodnienia salda, wysyłając mu pisemne wezwanie według ustalonego wzoru pocztą i jeden raz przypomnieć kontrahentom, od których nie nadejdzie odpowiedź, o konieczności jej nadesłania – poprzez dostępne nieodpłatnie środki komunikacji (wiadomość e-mail, wiadomość przesłana przez stronę internetową kontrahenta).

Krok 1. Sporządzenie zestawień sald wymagających uzgodnienia

Pracownik prowadzący ewidencję analityczną rozrachunków z kontrahentami powinien sporządzić wydruki (przy ewidencji prowadzonej techniką komputerową) lub zestawienia (przy ewidencji ręcznej) sald należności podlegających inwentaryzacji metodą uzgodnienia sald. Wydruki i zestawienia służą do dokonywania na nich adnotacji o wezwaniu do uzgodnienia salda i jego uzgodnieniu lub nieuzgodnieniu w określonym terminie – stanowią część dokumentacji inwentaryzacyjnej.

Krok 2. Wezwanie kontrahentów do uzgodnienia sald

Na podstawie wydruków (zestawień) należy wystawić wezwania do uzgodnienia sald (wygenerować wydruki komputerowe lub ręcznie wypełnić druki akcydensowe), a następnie przekazać je kontrahentom (osobiście, za pośrednictwem doręczycieli jednostki lub poczty). Odcinki druków pozostające w jednostce na dowód wysłania wezwania do potwierdzenia sald trzeba uporządkować w kolejności umożliwiającej ich szybkie odszukiwanie (przyjmuje się kolejność, jaką mają nadaną kontrahenci na wydrukach lub zestawieniach wymienionych w kroku 1).

Krok 3. Porównanie ewidencji księgowej z odcinkami potwierdzeń sald

Należy porównać dane zawarte w ewidencji księgowej jednostki z odcinkami potwierdzeń sald odesłanymi przez kontrahentów i nanieść informacje o uzgodnieniu sald lub o stwierdzonych różnicach na wydruki (zestawienia) opisane w kroku 1. Ponadto trzeba uporządkować odcinki wezwań odesłane przez kontrahentów w kolejności umożliwiającej ich szybkie odszukanie (przyjmuje się kolejność, jaką mają nadaną kontrahenci na wydrukach lub zestawieniach wymienionych w kroku 1).

Krok 4. Naniesienie adnotacji na temat wezwań

Na wydruki (zestawienia) opisane w kroku 1 należy nanieść informacje na temat wezwań:

- niedoreczonych (na podstawie zwrotek pocztowych o niepodjętych przesyłkach),
- których odebrania kontrahenci odmówili,
- na które kontrahenci nie odpowiedzieli w terminie ustawowym.

Ponadto trzeba uporządkować odpowiednie dokumenty w kolejności umożliwiającej ich szybkie odszukanie (przyjmuje się kolejność, jaką mają nadaną kontrahenci na wydrukach lub zestawieniach wymienionych w kroku 1) oraz nanieść na wydruki (zestawienia) opisane w kroku 1 adnotacje na temat: daty, formy i treści przypomnienia kontrahentowi o obowiązku uzgodnienia salda.

Krok 5. Sporządzenie protokołu uzgodnień sald

W protokole należy m.in. wymienić salda nieuzgodnione z kontrahentami, wskazując na przyczynę braku uzgodnień, np.:

- brak możliwości doręczenia wezwania,
- nieodebranie wezwania,
- nieudzielenie odpowiedzi przez kontrahenta mimo prawidłowego wezwania.

Ponadto w protokole trzeba zamieścić adnotację o zmianie metody inwentaryzacji dla tych należności – z uzgodnienia sald na weryfikację sald.

Krok 6. Przygotowanie dokumentacji do inwentaryzacji zmienioną metodą

Dla sald należności nieuzgodnionych z kontrahentami pracownik prowadzący ewidencję analityczną rozrachunków z kontrahentami powinien przygotować nowe wydruki (przy ewidencji prowadzonej techniką komputerową) lub zestawienia (przy ewidencji ręcznej) sald należności podlegających inwentaryzacji metodą weryfikacji sald (wydruki i zestawienia służą do dokonywania na nich adnotacji o zweryfikowaniu salda i jego prawidłowości lub niezwyfikowaniu – stanowią część dokumentacji inwentaryzacyjnej). Konieczność sporządzenia nowych wydruków (zestawień) wynika z tego, że uzgodnienia sald są dokonywane w ciągu ostatniego kwartału roku obrotowego do 15 stycznia roku po nim następującego, według stanu na dowolnie określony dzień roku obrotowego, za który przeprowadzane są uzgodnienia, natomiast weryfikacja sald musi być przeprowadzona według stanu na ostatni dzień roku obrotowego. Ponadto ten sam pracownik powinien skompletować dokumentację źródłową służącą do przeprowadzenia weryfikacji sald (umowy, rachunki, faktury, dowody wpłaty, przedsądowe wezwania do zapłaty, dokumentacja egzekucyjna itp.).

Krok 7. Przeprowadzenie weryfikacji sald

Weryfikacji sald powinien dokonać zespół weryfikacyjny. Tu mogą być potrzebne ewentualne wyjaśnienia pracowników odpowiedzialnych za prowadzenie ewidencji i egzekucji należności. Z całego procesu należy sporządzić protokół weryfikacji sald. Następnie główny księgowy powinien zaopiniować sposób rozliczenia sald nierealnych (nieistniejących, o niewłaściwej wysokości, przedawnionych w całości lub części itp.).

Krok 8. Zatwierdzenie dokumentacji inwentaryzacyjnej

Kierownik jednostki powinien zatwierdzić dokumentację inwentaryzacyjną, na podstawie której komórka księgowości zaksięguje wyniki rozliczenia inwentaryzacji.

7.3. Czy jednostka może przeprowadzić inwentaryzację elektroniczną

W wielu przypadkach inwentaryzacja kojarzy się ze żmudnym, długotrwałym procesem, w który zaangażowanych jest co najmniej kilka osób (pracowników jednostki) tworzących zespoły spisowe (komisje inwentaryzacyjne). Czy rzeczywiście proces inwentaryzacji musi być taki żmudny? Czy jednostka może ten proces usprawnić, zmodernizować?

Tak, jednostka może zmodernizować, a tym samym usprawnić przeprowadzenie inwentaryzacji. W tym celu konieczne jest wprowadzenie narzędzi informatycznych i przeprowadzanie inwentaryzacji elektronicznej.

Przeprowadzenie inwentaryzacji może przebiegać na dwa sposoby:

- ręcznie (manualnie),
- za pomocą narzędzi informatycznych wspomaganych przez sprzęt elektroniczny.

Jednostka, dla której inwentaryzacja stanowi spore wyzwanie, może zdecydowanie wprowadzić nowoczesne rozwiązania, ułatwiające przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób szybki i efektywny.

Przeprowadzenie inwentaryzacji w jednostce wynika z zapisu art. 26 uor.

! UWAGA

Zespoły spisowe powołane do przeprowadzenia inwentaryzacji są zobowiązane do wypełnienia wszystkich kolumn arkuszy spisowych, z wyjątkiem ceny i wartości, które podaje w czasie wyceny właściwy pracownik wydziału budżetu i finansów jednostki.

Zespoły spisowe w związku z przeprowadzoną inwentaryzacją (spis z natury) opracowują sprawozdanie z przebiegu spisu oraz poczynionych w związku z tym ustaleń i stwierdzeń. Do sprawozdania zespoły spisowe dołączają komplet dokumentacji związanej ze spisem. Sprawozdanie to wraz z załącznikami przekazywane jest przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

Inwentaryzacja – to ogół czynności rachunkowych zmierzających do sporządzenia szczegółowego spisu z natury składników majątkowych i źródeł ich pochodzenia na określony dzień. Polega na ustaleniu za pomocą spisu faktycznego stanu wszystkich rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych, jak też wyjaśnieniu różnic pomiędzy stanem stwierdzonym podczas inwentaryzacji (rzeczywistym) a stanem wynikającym z ewidencji księgowej. Różnice te wynikają głównie z dwóch następujących powodów:

- zmiany naturalnych cech przedmiotów, których nie można ustalić na podstawie dowodów (niedokładny pomiar przyjęcia i wydania materiałów, przeterminowanie zapasów),
- błędów i nadużyć popełnionych przez pracowników w ewidencji księgowej (omyłki liczbowe w dokumentacji i zapisach), pomyłek w przyjmowaniu i wydawaniu rzeczowych składników majątku, kradzieży i nadużyć.

Głównym celem inwentaryzacji jest więc ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów w jednostce. W szczególności inwentaryzacja sprowadza się do:

- uzgodnienia zapisów księgowych ze stanem rzeczywistym,
- rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych za powierzony majątek,
- dokonania oceny przydatności gospodarczej składników majątku objętych spisem,
- przeciwdziałania stwierdzonym w czasie spisu nieprawidłowościom w gospodarce składnikami majątku jednostki.

Tabela 23. Rodzaje inwentaryzacji

Inwentaryzacja	
Rodzaj	Cechy szczególne
Spis z natury	Dokonywany przez członków zespołu spisowego (komisji inwentaryzacyjnej) na podstawie bezpośrednich obserwacji i pomiarów środków majątkowych w jednostce. Spis z natury obejmuje możliwe do obejrzenia środki trwałe, rzeczowe składniki majątku obrotowego, środki pieniężne w kasie, papiery wartościowe. Zgodnie z zapisem art. 26 uor inwentaryzacją w drodze spisu z natury obejmuje się również znajdujące się w jednostce składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu. Obowiązek ten nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.
Uzgadnianie sald z kontrahentami	Obejmuje stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych, pożyczki i kredyty, należności i zobowiązania.
Weryfikacja stanu ewidencyjnego	Dotyczy aktywów i pasywów, których stanu nie można ustalić przez spis inwentaryzacyjny lub uzgodnienie sald z kontrahentami. Weryfikacja stanu ewidencyjnego dotyczy w szczególności gruntów rolnych, należności i zobowiązań publicznoprawnych i innych składników niemożliwych do obejrzenia.

Inwentaryzację środków majątkowych i źródeł ich pochodzenia w jednostce przeprowadza się co najmniej raz w każdym roku obrotowym, najczęściej na ostatni dzień roku obrotowego.

**UWAGA**

Za poprawne i terminowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.

Jak już wcześniej wspomniano, inwentaryzacja w jednostce może być przeprowadzona ręcznie (manualnie) lub za pomocą narzędzi informatycznych wspomaganych przez sprzęt elektroniczny.

Dla przeprowadzenia inwentaryzacji majątku jednostki, w tym szczególnie środków trwałych i wyposażenia, racjonalnym rozwiązaniem jest wprowadzenie elektronicznej inwentaryzacji w jednostce.

Narzędzia wspomagające elektroniczną inwentaryzację, jakimi jednostka winna dysponować, to:

- oprogramowanie do zarządzania majątkiem,
- drukarka etykiet,
- czytniki kodów kreskowych,
- kolektory danych,
- kody kreskowe.

Identyfikacja poszczególnych elementów majątku metodą elektroniczną wykorzystuje znakowanie i odczyt za pomocą:

- kodów kreskowych,
- znaczników,

– a dane zidentyfikowane przez czytnik i kolektory przetwarzane są przez oprogramowanie współpracujące z bazami danych, w tym z programami finansowo-księgowymi.

**UWAGA**

Przy wdrożeniu elektronicznej inwentaryzacji w jednostce należy dokonać stosownych zapisów w polityce rachunkowości.

Inwentaryzacja środków trwałych i wyposażenia jest procesem, który sprawdza, czy gospodarowanie majątkiem przebiega w sposób prawidłowy, a zastosowanie kodów kreskowych pozwala bezbłędnie i szybko identyfikować majątek. Pozwala to na inwentaryzację majątku o różnej specyfice, w tym:

- budynków,
- gruntów,
- licencji,
- sprzętu komputerowego,
- mebli,
- pościeli,
- środków transportu.

Korzyści z wdrożenia elektronicznej inwentaryzacji to:

- wielokrotne skrócenie czasu na przeprowadzenie spisu w jednostce,
- skuteczna weryfikacja i identyfikacja środków trwałych i wyposażenia jednostki,
- wykluczenie błędów,
- estetyczne i trwałe oznaczenie środków trwałych i wyposażenia jednostki,
- przyspieszenie obiegu dokumentów dotyczących obrotu środkami trwałymi i wyposażeniem jednostki,
- możliwość przeprowadzenia kontroli stanu wyposażenia jednostki w dowolnej chwili.

7.4. Jak często inwentaryzować zapasy znajdujące się w strzeżonych składowiskach

Jak należy rozumieć zapis ustawy o rachunkowości dotyczący obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową „raz w ciągu dwóch lat”?

Szczególne warunki inwentaryzacji dopuszczają, aby termin i częstotliwość inwentaryzacji były dochowane „w ciągu” określonego okresu. „W ciągu” oznacza zarówno prawo do jednorazowego, na dowolny dzień, jak i sukcesywnego w danym okresie ustalania rzeczywistego stanu poszczególnych grup wymienionych wyżej aktywów objętych inwentaryzacją drogą spisu z natury. Powinno to nastąpić w taki sposób, aby w wyznaczonym okresie zostały

spisane z natury wszystkie stanowiące własność jednostki zasoby danego składnika majątkowego, objęte omawianym rodzajem inwentaryzacji – tak wynika z opinii Departamentu Rachunkowości MF⁶.

Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację aktywów i pasywów. Jednak zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 2 tej ustawy termin i częstotliwość inwentaryzacji na ostatni dzień roku obrotowego uznaje się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację m.in. zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową przeprowadzono raz w ciągu 2 lat.

Ustawa nie nakazuje zatem jednorazowego spisywania całości wymienionych aktywów, w tym także zapasów. Oznacza to, że jest możliwe dokonywanie rozłożonego w czasie spisu omawianych składników majątkowych, grupowania według dowolnego, racjonalnego kryterium, pozwalającego jednak na spełnienie wymogów ustawy, tj.:

- przeprowadzenie kompletnej inwentaryzacji drogą spisu z natury danych składników aktywów w przewidzianym ustawą okresie,
- każdorazowe porównanie rezultatu spisu cząstkowego danego zasobu na dany dzień z jego stanem księgowym na ten sam dzień oraz ustalenie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych,
- zapewnienie zachowania częstotliwości inwentaryzacji przewidzianych ustawą dla każdego odrębnie inwentaryzowanego składnika majątkowego.

Biorąc to pod uwagę, należy stwierdzić, że termin i częstotliwość inwentaryzacji zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów, znajdujących się na strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową, będą dotrzymane, jeżeli inwentaryzacja ta zostanie przeprowadzona w dowolnym dniu roku obrotowego, pod warunkiem że od daty poprzedniej inwentaryzacji nie upłynął okres 2 lat.

7.5. Czy można zlecić biurowi rachunkowemu przeprowadzenie spisu z natury

Spółka nie chce obciążać własnego personelu w okresie świątecznym pracami związanymi ze spisem z natury składników majątku firmy. W związku z tym rozważa możliwość zlecenia inwentaryzacji wyspecjalizowanemu podmiotowi zewnętrznemu. Czy taką usługę można zlecić również biurowi rachunkowemu prowadzącemu księgi rachunkowe naszej spółki?

Ustawa o rachunkowości nie wymaga, by spis z natury był sporządzany wyłącznie siłami własnymi jednostki. Jednostka może zlecić przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury wyspecjalizowanej firmie, która dysponuje wykwalifikowanymi zespołami spisowymi i odpowiednim sprzętem, jak też biurowi rachunkowemu. Jednak w przypadku zlecenia spisu z natury biurowi rachunkowemu warunkiem jest, by osoby wykonujące czynności spisowe nie były bezpośrednio zaangażowane w prowadzenie ksiąg rachunkowych firmy zlecającej inwentaryzację.

Kluczową czynnością inwentaryzacji rzeczowych składników majątkowych każdej firmy jest spis z natury. Powinien on dostarczyć obiektywnych i rzetelnych informacji o tym, jak ilość i jakość rzeczywistych stanów zapasów ma się do stanu tych zasobów wykazanych w księgach rachunkowych. Osiągnięcie tego celu jest możliwe tylko wtedy, gdy w trakcie spisu z natury następuje wiarygodny pomiar posiadanych przez jednostkę składników przez osoby, którym można zaufać, a więc by były one staranne, kompetentne i – co ważne – niezainteresowane wynikami spisu. Ponieważ ustawa o rachunkowości w rozdziale dotyczącym inwentaryzacji (art. 26 i 27) nie zawiera wymogu, by spis z natury był przeprowadzony przez jednostkę własnymi siłami, więc jednostki gospodarcze często:

- angażują do prac komisji inwentaryzacyjnej lub zespołów spisowych inne osoby niż pracownicy jednostki (np. emerytów lub studentów na podstawie umów cywilnoprawnych) lub
- zlecają podmiotowi zewnętrznemu wykonanie usługi spisu (tzw. outsourcing).

Komitet Standardów Rachunkowości w wydanym w 2016 r. stanowisku w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (dalej: stanowisko) dopuszcza wprost możliwość zlecenia spisu z natury nie tylko wyspecjalizowanej firmie zewnętrznej (pkt 26 stanowiska), ale i biurowi rachunkowemu, z którego usług w prowadzeniu rachunkowości korzysta jednostka (pkt 28 stanowiska). Stanowisko precyzuje przy tym, że umowa o przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury zawarta z biurowi rachunkowym (jako podmiotem zewnętrznym) powinna zawierać co najmniej wymagania dotyczące:

- przedmiotu spisu (tj. co będzie spisywane),
- daty spisu (tj. na jaką datę ma być ustalony stan spisywanych składników majątku),
- daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych,
- sposobu prezentacji wyników spisu (tj. jakie dokumenty powinien sporządzić i przekazać jednostce podmiot zewnętrzny, biuro rachunkowe).

⁶ Odpowiedź na podstawie opinii przedstawionej na stronie www.mf.gov.pl.

Stanowisko KSR dopuszcza przy tym dużą dowolność formułowania w zawieranej umowie zakresu prac związanych ze spisem z natury. Umowa może zatem:

- obejmować cały zakres inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury (w tym przygotowanie jednostki do spisu, przeprowadzenie czynności spisowych i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych) lub
- być ograniczona wyłącznie do czynności spisowych wraz z udokumentowaniem wyników spisu.

W przypadku zlecenia przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury biura rachunkowemu w stanowisku zaleca się jednak, by osoby wykonujące czynności spisowe (członkowie zespołów spisowych) nie były bezpośrednio zaangażowane w prowadzenie ksiąg rachunkowych zlecniodawcy, a w szczególności aby nie miały dostępu do informacji o stanach ewidencyjnych jednostki. Zlecając przeprowadzenie spisu z natury biura rachunkowemu, należy też zwrócić uwagę, że kierownik jednostki nadal jest odpowiedzialny za poprawne przeprowadzenie inwentaryzacji. Tym samym jednostka:

- powinna nadzorować przebieg spisu z natury, aby upewnić się co do rzetelności odebranych od biura rachunkowego wyników spisu z natury (np. przez delegowanie do przeprowadzanego spisu z natury własnego pracownika, członka komisji inwentaryzacyjnej),
- nie jest zwolniona od powołania komisji inwentaryzacyjnej (lub komisarza spisowego) – spełnienie tego obowiązku wydaje się dość naturalne, biorąc pod uwagę fakt, że trudno oczekiwać od podmiotu zewnętrznego (biura rachunkowego) przeprowadzającego spis z natury, by posiadał on całą wiedzę o rzeczywistych przyczynach powstawania różnic inwentaryzacyjnych, a sposób rozliczania różnic inwentaryzacyjnych należy właśnie do zadań komisji inwentaryzacyjnej.

7.6. Czy przy likwidowaniu jednego rodzaju działalności gospodarczej konieczne jest sporządzenie i opodatkowanie VAT spisu z natury

Prowadzę dwa rodzaje działalności gospodarczej. Jedną działalność chcę zlikwidować. Wykorzystałem w niej lokal użytkowy. Od jego zakupu odliczyłem VAT. Czy lokal należy wykazać w spisie z natury i opodatkować? A jeżeli tak, to jaką stawkę VAT zastosować? Drugą działalność chcę zawiesić od lipca na 14 miesięcy. Czy w tym przypadku będzie miał zastosowanie przepis ustawy o VAT dotyczący obowiązku sporządzenia spisu z natury, gdy w okresie 10 miesięcy nie dokonano sprzedaży opodatkowanej?

Nie musi Pan sporządzać i opodatkowywać spisu z natury. Obowiązku tego nie ma ani w związku z likwidacją jednego z rodzajów prowadzonej działalności gospodarczej, ani w związku z zawieszeniem wykonywania drugiego rodzaju działalności.

Podatnicy będący osobami fizycznymi, którzy zaprzestają wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT, są obowiązani do opodatkowania – w ramach spisu z natury (nazywanego również remanentem likwidacyjnym) – towarów pozostałych na dzień zaprzestania wykonywania tych czynności (art. 14 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Opodatkowaniu podlegają te towary, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 14 ust. 4 ustawy o VAT).

UWAGA

Opodatkowaniu w ramach spisu z natury podlegają te towary, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Czy trzeba sporządzić spis w związku z likwidacją jednego z rodzajów prowadzonej działalności

Obowiązek sporządzenia spisu z natury dotyczy wyłącznie będących podatnikami osób fizycznych, które całkowicie zaprzestają wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Obowiązek ten nie obciąża zatem podatników, którzy zaprzestają wykonywania części czynności podlegających opodatkowaniu, np. czynności wykonywanych w ramach jednego z dwóch rodzajów prowadzonej działalności gospodarczej. A zatem w przedstawionej sytuacji w związku z likwidacją jednego z dwóch prowadzonych rodzajów działalności gospodarczej nie ma Pan obowiązku sporządzania spisu z natury i opodatkowania w ramach tego spisu lokalu użytkowego.

Czy trzeba sporządzić spis w związku z zawieszeniem działalności

Przepis przewidujący obowiązek sporządzenia i opodatkowania spisu z natury ze względu na niewykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu co najmniej przez 10 miesięcy nie dotyczy podatników, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. Wynika

to wprost z art. 14 ust. 3 ustawy o VAT. A zatem w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej na 14 miesięcy nie będzie miał Pan obowiązku sporządzenia i opodatkowania spisu z natury.

Wskazany przepis art. 14 ust. 3 ustawy o VAT uznawany jest przez część sądów administracyjnych za niezgodny z przepisami unijnymi, w konsekwencji za nieobowiązujący. Z takim stanowiskiem możemy się spotkać przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 31 maja 2011 r. (I SA/Rz 209/11), w którego uzasadnieniu czytamy:

WSA

(...) dyspozycja art. 14 ust. 3 ustawy o VAT pozostaje w sprzeczności z unormowaniami zawartymi w tytule V VI Dyrektywy. Polski ustawodawca opodatkował zdarzenie, którego obecnie obowiązująca, jak i poprzednio obowiązująca Dyrektywa, nie przewidują. Zatem wadliwość implementacji VI Dyrektywy prowadzi musi do bezskuteczności regulacji zawartej w art. 14 ust. 3 ustawy VAT.

W razie niezgodności polskiej regulacji z uregulowaniami wspólnotowymi sądy mogą pominąć treść aktu, gdyż jednostka może powoływać się w takim przypadku na bezpośrednią skuteczność przepisów dyrektywy. Jednostka może w braku przepisów wykonujących dyrektywę powołać się na przepis dyrektywy w celu zakwestionowania sprzecznych z nią przepisów prawa krajowego albo powołać się na te przepisy, o ile przyznają one prawa, których jednostka może dochodzić przeciwko państwu (wyrok ETS z 19 stycznia 1982 r. Ursula Becker v Finanzamt Munster-Innenstadt, 8/81). W orzecznictwie ETS przyjmuje się, że również organy mają obowiązek odmowy zastosowania normy prawa krajowego w razie stwierdzenia jej niezgodności z prawem wspólnotowym (vide wyrok ETS w sprawie C-11/92 The Queen v Secretary of State for Health ex parte Gallaher Ltd. and others, Zb. Orz. 1993, s. I-3545).

Czy podatnikowi grozi wykreślenie z rejestru VAT

Od 1 stycznia 2017 r. podatnicy zawieszający wykonywanie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy są wykreślani z rejestru podatników VAT (art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT). W konsekwencji jeżeli zawiesi Pan wykonywanie działalności gospodarczej na 14 miesięcy, zostanie Pan wykreślony z rejestru podatników VAT.

UWAGA



Od 1 stycznia 2017 r. podatnicy zawieszający wykonywanie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy są tymczasowo wykreślani z rejestru podatników VAT.

Podkreślić jednak należy, że wykreślenie to ma charakter tymczasowy. Jak bowiem stanowi art. 96 ust. 9g ustawy o VAT, podatnik, który wcześniej został z urzędu wykreślony z rejestru VAT, zostaje zarejestrowany bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego ponownie jako podatnik VAT z dniem wznowienia wykonywania działalności gospodarczej, z takim statusem, jaki posiadał przed dniem zawieszenia tej działalności.

PRZYKŁAD 20

Jan Kowalski będący czynnym podatnikiem VAT zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na okres powyżej 6 miesięcy, tj. od 1 lutego do 30 września 2017 r., co zgłosił w CEIDG. Naczelnik urzędu skarbowego z dniem 1 lutego 2017 r. z urzędu wykreślił podatnika z rejestru czynnych podatników VAT. 1 października 2017 r. podatnik wznowił działalność gospodarczą w CEIDG. Z tym dniem zostanie on ponownie zarejestrowany jako podatnik VAT czynny bez konieczności składania zgłoszenia VAT-R.

7.7. Czy należy sporządzić remanent likwidacyjny w związku z przekształceniem jednoosobowej działalności w spółkę z o.o.

Jestem w trakcie przekształcania prowadzonej przez siebie jednoosobowej działalności gospodarczej w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Czy jestem zobowiązany na dzień przekształcenia sporządzić spis z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy o VAT, oraz opodatkować go na zasadach wynikających z art. 14 ustawy o VAT?

Nie, przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie powoduje obowiązku sporządzenia spisu z natury na dzień przekształcenia oraz naliczenia i odprowadzenia VAT od towarów, wyposażenia, środków trwałych nabytych przed dokonaniem przekształcenia.

Obowiązek sporządzenia remanentu likwidacyjnego, o którym mowa w art. 14 ustawy o VAT, powstaje w przypadku:

- rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej,
- zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane na podstawie art. 96 ust. 6 do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.

W przypadku opisanym w pytaniu nie występuje żadna z wymienionych sytuacji. W istocie nie mamy tu bowiem do czynienia z likwidacją przekształcanej jednoosobowej działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną, ale z procesem polegającym na zmianie formy prawnej prowadzonej działalności. W wyniku przekształcenia spółce przekształconej będą przysługiwać wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną (przedsiębiorcy przekształcanego) – art. 93a O.p. oraz art. 551 § 5, art. 584¹ § 1, art. 584² § 1 k.s.h.

7.8. Jak zaewidencjonować w pkpir materiały i wyposażenie nabyte przed rozpoczęciem działalności gospodarczej

1 czerwca 2017 r. rozpocząłem działalność gospodarczą. Rozliczam się na podstawie pkpir. Czy fakturę za zakup materiałów i wyposażenia wystawioną tydzień przed rozpoczęciem działalności mogę ująć w kosztach uzyskania przychodów?

Materiały, które nabyto przed rozpoczęciem działalności, należy ująć w spisie z natury sporządzanym na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej, czyli na 1 czerwca 2017 r. W kosztach wydatki na materiały nabyte przed rozpoczęciem działalności zostaną ujęte dopiero w zeznaniu rocznym poprzez różnicę remanentów.

Wydatki na wyposażenie nabyte przed rozpoczęciem działalności gospodarczej należy zaksięgować w kolumnie 13 pkpir „Pozostałe wydatki” w dniu rozpoczęcia działalności gospodarczej. W kolumnie 2 pkpir „Data zdarzenia gospodarczego” należy wpisać datę poniesienia wydatku.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wyłącza wprost z kosztów wydatków ponoszonych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Wydatki te można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem że są związane z działalnością gospodarczą i nie mają charakteru osobistego. Poza tym koszt podatkowy musi być odpowiednio udokumentowany. Obowiązek wykazania związku poniesionego wydatku ze źródłem przychodu spoczywa na podatniku.

Wydatek na materiały

Z § 27 ust. 1 rozporządzenia w sprawie prowadzenia pkpir wynika, że podatnik ma obowiązek sporządzić spis z natury m.in. na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej w trakcie roku. Spis ten powinien obejmować towary i materiały, które podatnik kupił przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. W związku z tym materiały, które nabyto przed rozpoczęciem działalności, należy ująć w spisie z natury sporządzanym na dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej, czyli na 1 czerwca 2017 r. W kosztach wydatki te zostaną ujęte dopiero w zeznaniu rocznym poprzez różnicę remanentów.

Wydatek na wyposażenie

Środek trwały podlega amortyzacji, jeżeli jego wartość początkowa przekracza 3500 zł. Wydatek na zakup składnika, którego wartość nie przekracza 3500 zł, podatnik może zaliczyć bezpośrednio do kosztów (art. 22d ust. 1 updog). Podatnicy prowadzący pkpir mają obowiązek ująć w ewidencji wyposażenia składniki majątku, których wartość początkowa przekracza 1500 zł, a nie są ujęte w ewidencji środków trwałych (§ 4 ust. 2 rozporządzenia w sprawie prowadzenia pkpir). Wydatki na wyposażenie nabyte przed formalnym rozpoczęciem działalności gospodarczej należy zaksięgować w kolumnie 13 pkpir „Pozostałe wydatki” w dniu rozpoczęcia działalności gospodarczej. Przy czym w kolumnie 2 pkpir „Data zdarzenia gospodarczego” należy wpisać datę poniesienia wydatku.

Zaprezentowany sposób rozliczania wydatków poniesionych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej na zakup materiałów i wyposażenia potwierdzają organy podatkowe. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 21 stycznia 2015 r. (ITPB1/415-1086/14/AK) stwierdził, że:

MF Wydatki na zakup składników majątku – niezaliczonych do środków trwałych (wyposażenie, narzędzia, akcesoria pomocnicze) poniesione ze środków z Urzędu Pracy – można bezpośrednio zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej, natomiast materiały zakupione przed rozpoczęciem działalności ująć w remanencie początkowym.

PRZYKŁAD 21

Podatniczka otworzyła salon fryzjerski 1 czerwca 2017 r. Nie jest czynnym podatnikiem VAT. Jeszcze w maju 2017 r. kupiła materiały o wartości 2000 zł oraz laptop o wartości 2450 zł. Wydatki zostały udokumentowane fakturą. Materiały ujęła w spisie z natury sporządzonym na dzień rozpoczęcia działalności, czyli na 1 czerwca 2017 r. Laptop ujęła w kosztach w dniu rozpoczęcia działalności poprzez wpis w kolumnie 13 pkpir. W kolumnie 2 wpisała faktyczną datę zakupu, czyli 24 maja 2017 r. Laptop ujęła również w ewidencji wyposażenia.

Tabela 24. Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki	
				zł	gr
1	2	3	6	13	
	1.06.2017		SPIS Z NATURY War- tość: 2000		
1.	24.05.2017	F 22/05/17	Laptop	2450	00

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4 ust. 3 i 5, art. 17 ust. 2 pkt 4, art. 21, art. 24 ust. 5 pkt 2, art. 26, 27, 28 i 34, art. 34a–34d ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089
- art. 12 ust. 1 pkt 2, art. 15 ust. 4e ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1566
- art. 14 i art. 91 ust. 7d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221

W opracowaniu wykorzystano materiały opublikowane w Grupie Wydawniczej INFOR PL S.A.

Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych

Każda jednostka należąca do sektora finansów publicznych musi przeprowadzić okresową inwentaryzację wszystkich składników majątkowych. Zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Inwentaryzacja to zweryfikowanie prawdziwości danych zawartych w księgach rachunkowych dotyczących wielkości poszczególnych aktywów i pasywów jednostki.

Powszechnie obowiązujące przepisy prawa w sposób szczegółowy regulują kwestie związane z przeprowadzaniem inwentaryzacji. Ustalone są jedynie terminy, częstotliwość i metody przeprowadzania okresowych inwentaryzacji obowiązkowych oraz terminy rozliczania ich wyników dla podmiotów zobowiązanych do stosowania ustawy o rachunkowości. Szczegółowe zasady przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania wyników inwentaryzacji poszczególnymi metodami – adekwatnymi do rodzajów aktywów i pasywów występujących w jednostkach – zamieszczane w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, to w głównej mierze rozwiązania wypracowane podczas wieloletniej praktyki z dziedziny rachunkowości, przystosowane do potrzeb jednostek organizacyjnych. Dlatego spotyka się wiele różnych rozwiązań, które mogą być stosowane. Niestety, powstaje przy tym wiele wątpliwości co do czysto praktycznych aspektów organizacji i przebiegu inwentaryzacji. Dotyczy to zwłaszcza zastosowania technologii komputerowych, nie tylko do prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostek, ale także do przeprowadzania i dokumentowania spisów z natury czy uzgadniania sald z kontrahentami.

Aby pomóc Państwu w wywiązaniu się z obowiązku inwentaryzacji, tak by proces ten przebiegł szybko, sprawnie i efektywnie, przygotowaliśmy publikację: **Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych**.

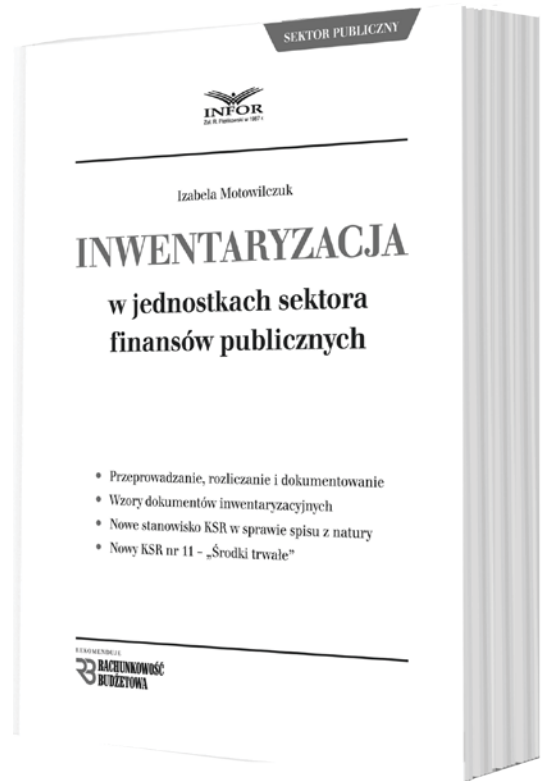
W książce omówiono praktyczne problemy powstające w związku z przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji obowiązkowych i doraźnych, występujące w specyficznych warunkach funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Podane praktyczne wskazówki z pewnością ułatwią przejście – krok po kroku – przez wszystkie etapy inwentaryzacji przeprowadzanej każdą z metod wskazanych w ustawie o rachunkowości (spis z natury, potwierdzenie sald oraz weryfikacja sald).

Można również skorzystać z zamieszczonych wzorów dokumentów inwentaryzacyjnych. Podano dokładne instrukcje i przykłady ich wypełniania.

Osobne miejsce poświęcono omówieniu rozwiązań praktycznych i problemów, jakie niesie ze sobą coraz szersze wykorzystanie w przeprowadzaniu inwentaryzacji technik informatycznych, ze szczególnym uwzględnieniem technik przeprowadzania spisów z natury z wykorzystaniem skanowania danych zawartych w kodach paskowych i etykietach kodowanych elektromagnetycznie (technologia RFID). Przedstawiono zastosowanie tych technologii w inwentaryzacji środków trwałych, zapasów magazynowych i zbiorów bibliotecznych.

Dopełnieniem całości jest treść:

- stanowiska KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półfabrykatów,
- KSR nr 11 „Środki trwałe”.



INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:



www.sklep.infor.pl



bok@infor.pl



22 212 07 30

POLECAMY

w następnym numerze PGP

„Sprawozdanie finansowe 2017”

- ▶ Jak dokonać weryfikacji i aktualizacji aktywów i pasywów oraz wstępnego zamknięcia ksiąg rachunkowych
- ▶ Jak ustalić wynik finansowy i sporządzić sprawozdanie finansowe
- ▶ W jaki sposób sporządzić zeznanie roczne dla celów podatku dochodowego

w kolejnych numerach PGP

- ▶ Koszty 2018
- ▶ Różnice kursowe w prawie bilansowym i podatkowym

PRENUMERATA 2018

Poradnik Gazety Prawnej

na 12 miesięcy w cenie 349 zł brutto

MONITOR księgowego

na 12 miesięcy w cenie 748 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

na 12 miesięcy w cenie 648 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego

na 12 miesięcy w cenie 789 zł brutto

BIULETYN VAT

na 12 miesięcy w cenie 679 zł brutto

IFK Platforma Księgowych i Kadrowych

na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto

Wideoakademia księgowych i biur rachunkowych

na 12 miesięcy w cenie 1100 zł brutto



Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu

Ryszard Pięnkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego

Marzena Nikiel

marzena.nikiel@infor.pl

Zespół redakcyjny

Wioletta Chaczykowska – redaktor naczelna

Jarosław Miller – redaktor graficzny

Barbara Redzyńska – korekta

Adres redakcji:

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel.: 22 531 41 94, faks: 22 530 41 65

www.pgp.infor.pl

Biuro Reklamy:

Kamilla Alchimowicz

e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl

tel. 22 530 40 75

Zamówienia na prenumeratę:

Biuro Opiekunów Klienta

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel. 22 761 30 30, 801 626 666

e-mail: bok@infor.pl

strona: www.sklep.infor.pl

Zamówienia na prenumeratę przyjmują również:

RUCH SA, prywatni kolporterzy oraz urzędy pocztowe.

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: VIVA, Pruszków, ul. Groblowa 5

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,

NIP 1180093066

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 2115 egz.

Inwentaryzacja 2017/2018

KROK PO KROKU



W publikacji na licznych przykładach podano wskazówki co do prawidłowego przeprowadzenia inwentaryzacji (obowiązkowych i doraźnych), od zaplanowania, poprzez prowadzenie, po rozliczenie i zakończenie.

Wskazano rozwiązania praktycznych problemów dotyczących przeprowadzania inwentaryzacji za pomocą technik informatycznych, ze szczególnym uwzględnieniem technik przeprowadzania spisów z natury z wykorzystaniem skanowania danych zawartych w kodach paskowych i etykietach kodowanych elektromagnetycznie.

Przygotuj firmę na zmiany w przepisach **KODEKS PRACY 2018**

Zyskaj więcej w wersji **PREMIUM**

KSIĄŻKA: „Kodeks pracy 2018”
+ **WIDEOSZKOLENIE NA PENDRIVE:** „Zmiany w prawie pracy 2017–2018”
w cenie **208 zł** (brutto)



Zamów publikację już dziś!



www.sklep.infor.pl



22 212 07 30, 801 626 666



bok@infor.pl

CO, KIEDY I JAK INWENTARYZOWAĆ

Co (przedmiot inwentaryzacji)	Kiedy (termin inwentaryzacji)	Jak (metoda inwentaryzacji)
1	2	3
1. Aktywa pieniężne (zarówno krajowe, jak i zagraniczne, z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych)	Ostatni dzień roku obrotowego	Spis z natury
2. Papiery wartościowe w postaci materialnej (np. weksle, czek, akcje, obligacje, bony)	Ostatni dzień roku obrotowego	Spis z natury
3. Produkcja w toku, materiały, towary, produkty gotowe odpisywane w koszty w momencie ich zakupu lub wytworzenia	Ostatni dzień roku obrotowego	Spis z natury
4. Aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze uzyskania potwierdzenia salda
5. Należności (w tym udzielone pożyczki), z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze uzyskania potwierdzenia salda

1	2	3
6. Powierzone kontrahentom własne składniki aktywów	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze uzyskania potwierdzenia salda
7. Należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
8. Należności i zobowiązania wobec pracowników	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
9. Należności i zobowiązania publicznoprawne (z tytułu podatków, dotacji cel, składek ZUS, PFRON itp.)	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
10. Grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntów, spółdzielcze prawo do lokali mieszkalnych i użytkowych	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
11. Środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony (np. obiekty podziemne)	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
12. Należności sporne i wątpliwe	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
13. Środki trwałe w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów

1	2	3
14. Wartości niematerialne i prawne	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
15. Środki pieniężne w drodze	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
16. Materiały i towary w drodze oraz dostawy niefakturowane	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
17. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
18. Kapitały (fundusze) własne	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
19. Rezerwy	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
20. Odpisy aktualizujące należności i rzeczowe aktywa	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów
21. Fundusze specjalne	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	W drodze porównania danych w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z dokumentów

1	2	3
22. Składniki majątkowe będące własnością innych jednostek	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	Spis z natury
23. Środki trwałe, maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, znajdujące się na terenie niestrzeżonym	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	Spis z natury
24. Środki trwałe, maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie znajdujące się na terenie strzeżonym	Raz w ciągu 4 lat (w dowolnym terminie czteroletniego okresu mierzonego od daty ostatniej ich inwentaryzacji)	Spis z natury (raz w ciągu 4 lat)
25. Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych, półproduktów znajdujące się na terenie niestrzeżonym lub na terenie strzeżonym, ale nieobjęte ewidencją ilościowo-wartościową	Ostatni dzień roku obrotowego, przy czym inwentaryzację można rozpocząć w IV kwartale i zakończyć do 15. dnia roku następnego	Spis z natury
26. Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych, półproduktów znajdujące się na terenie strzeżonym i objęte ewidencją ilościowo-wartościową	Raz w ciągu 2 lat (w dowolnym terminie dwuletniego okresu mierzonego od daty ostatniej ich inwentaryzacji)	Spis z natury (raz w ciągu 2 lat)
27. Zapasy towarów i opakowań w punktach obrotu detalicznego jednostki objętych ewidencją wartościową	Raz w roku (w dowolnym terminie w ciągu roku)	Spis z natury (raz w roku)